

УНИВЕРСИТЕТСКАЯ СЕРИЯ

Г. И. Алексеева, С. Р. Богомолец, И. В. Сафонова

Бухгалтерский учет

УЧЕБНИК

Под редакцией С. Р. Богомолец

3-е издание, переработанное и дополненное

Рекомендовано Общественным советом
содействия повышению качества высшего
образования



УНИВЕРСИТЕТ : ИЗДАТЕЛЬСКИЙ
СИНЕРГИЯ | ДОМ

УДК 653
ББК 65.052
Б94

Серия удостоена диплома в номинации «Лучший издательский проект»
на IV Общероссийском конкурсе учебных изданий для высших учебных заведений
«Университетская книга — 2008»

Печатается по решению Ученого совета
Московского финансово-промышленного университета «Синергия»

Ответственный редактор серии
член-корреспондент Российской академии образования,
доктор экономических наук, профессор Ю. Б. Рубин

Авторский коллектив:

Алексеева Г. И., канд. экон. наук, доцент — главы 4, § 8 гл. 7, 10, 12, 13; Богомолец С. Р., канд. экон. наук, доцент — глава 16; Сафонова И. В., канд. экон. наук, доцент — главы 1, 5, 14; Алавердова Т. П., канд. экон. наук — глава 15; Самохина Н. А., канд. экон. наук, доцент — глава 6; Языкова С. В., канд. экон. наук — глава 2; Рыбакова Н. И. — глава 7; Силина Н. Ю. — глава 17; Аджина Т. В. — глава 9; Овчинникова С. В. — глава 8; Ясенова Е. Ю. — главы 3, 11.

Б94 Бухгалтерский учет : учебник / Г. И. Алексеева, С. Р. Богомолец, И. В. Сафонова [и др.]; под ред. С. Р. Богомолец. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. — 720 с. (Университетская серия).

ISBN 978-5-4257-0127-5

Настоящее издание включает в себя отражение в бухгалтерском учете и отчетности полного цикла хозяйственных операций предприятий и организаций. Изложены как методологические основы, так и прикладные алгоритмы учета и отчетности.

Несомненным достоинством данного издания является лаконичность, простота изложения, наглядные и практические примеры. Учтены последние изменения законодательства.

Книга адресована изучающим учебный курс «Бухгалтерский учет» в вузах и в техникумах, а также преподавателям, аспирантам и практическим работникам в области бухгалтерского учета.

УДК 653
ББК 65.052

ISBN 978-5-4257-0127-5

© Коллектив авторов, 2013
© Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013

КРАТКОЕ ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1. Теоретические основы бухгалтерского учета	13
Глава 2. Учет собственного капитала организации	66
Глава 3. Учет денежных средств	97
Глава 4. Учет расчетов	132
Глава 5. Учет кредитов и займов	196
Глава 6. Учет вложений во внеоборотные активы	225
Глава 7. Учет основных средств	251
Глава 8. Учет нематериальных активов	309
Глава 9. Учет материально-производственных запасов	343
Глава 10. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	380
Глава 11. Учет затрат на производство продукции и калькулирование себестоимости	423
Глава 12. Учет готовой продукции и товаров	454
Глава 13. Учет реализации продукции и товаров	481
Глава 14. Учет финансовых вложений	515
Глава 15. Учет финансовых результатов	564
Глава 16. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации	585
Глава 17. Учет и отчетность на предприятиях малого бизнеса	645

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	11

Глава 1

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Основные нормативные документы	13
1.2. Понятие бухгалтерского учета, его сущность и роль в деятельности организации	13
1.3. Цели, задачи и функции бухгалтерского учета	18
1.4. Предмет и метод бухгалтерского учета	31
1.5. Бухгалтерский баланс как способ экономической группировки	39
1.6. Счета бухгалтерского учета и метод двойной записи	44
1.7. Учетная политика	57
<i>Резюме</i>	63
<i>Контрольные вопросы</i>	65

Глава 2

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

2.1. Основные нормативные документы	66
2.2. Понятие собственного капитала	67
2.3. Учет уставного капитала	69
2.4. Учет резервного капитала	82
2.5. Учет добавочного капитала	85
2.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	90
<i>Типовые проводки по теме</i>	92
<i>Резюме</i>	94
<i>Контрольные вопросы</i>	96

Глава 3

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Основные нормативные документы	97
3.2. Учет кассовых операций	98
3.3. Учет операций по расчетному счету	106
3.4. Учет расчетов в валюте	118
3.5. Синтетический учет операций по специальным счетам	120
<i>Типовые проводки по теме</i>	126

<i>Резюме</i>	129
<i>Контрольные вопросы</i>	131

Глава 4

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

4.1. Основные нормативные документы	132
4.2. Понятие расчетов и их виды	133
4.3. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности	135
4.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	138
4.5. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	144
4.6. Учет расчетов с использованием векселей	147
4.7. Учет расчетов с бюджетом	153
4.8. Учет расчетов с подотчетными лицами	156
4.9. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	164
4.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	171
4.11. Учет резерва по сомнительным долгам	176
4.12. Учет расчетов с учредителями	179
4.13. Учет внутрихозяйственных расчетов	181
<i>Типовые проводки по теме</i>	184
<i>Резюме</i>	191
<i>Контрольные вопросы</i>	195

Глава 5

УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

5.1. Основные нормативные документы	196
5.2. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности	196
5.3. Учет кредитов и займов	202
5.4. Учет займов, привлекаемых путем выпуска и размещения облигаций и векселей	215
5.5. Кредит по операциям дисконтирования векселей	219
<i>Типовые проводки по теме</i>	220
<i>Резюме</i>	223
<i>Контрольные вопросы</i>	224

Глава 6

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

6.1. Основные нормативные документы	225

6.2. Понятие, виды и оценка вложений во внеоборотные активы	225
6.3. Учет вложений во внеоборотные активы	228
6.4. Учет приобретения и создания объектов внеоборотных активов	229
6.5. Учет строительства объектов основных средств	232
6.6. Учет оборудования к установке	240
6.7. Учет затрат на проведение НИОКР	241
<i>Типовые проводки по теме</i>	244
<i>Резюме</i>	248
<i>Контрольные вопросы</i>	250

Глава 7

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

7.1. Основные нормативные документы	251
7.2. Понятие и классификация основных средств	252
7.3. Оценка и переоценка основных средств	254
7.4. Поступление основных средств	258
7.5. Амортизация основных средств	267
7.6. Учет затрат на ремонт основных средств	275
7.7. Выбытие основных средств	278
7.8. Учет аренды основных средств	283
<i>Типовые проводки по теме</i>	301
<i>Резюме</i>	306
<i>Контрольные вопросы</i>	308

Глава 8

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

8.1. Основные нормативные документы	309
8.2. Понятие, виды и характеристика нематериальных активов	309
8.3. Оценка и документальное оформление нематериальных активов	319
8.4. Учет поступления нематериальных активов	322
8.5. Учет амортизации нематериальных активов	328
8.6. Учет выбытия нематериальных активов	334
<i>Типовые проводки по теме</i>	336
<i>Резюме</i>	340
<i>Контрольные вопросы</i>	342

Глава 9**УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

9.1. Основные нормативные документы	343
9.2. Понятие, классификация и задачи учета материально-производственных запасов	344
9.3. Оценка материально-производственных запасов	347
9.4. Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов	356
9.5. Учет материально-производственных запасов	360
9.6. Инвентаризация материально-производственных запасов	371
<i>Типовые проводки по теме</i>	373
<i>Резюме</i>	377
<i>Контрольные вопросы</i>	378

Глава 10**УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

10.1. Основные нормативные документы	380
10.2. Сущность, основы организации и задачи учета труда и его оплаты	381
10.3. Формы и системы оплаты труда	383
10.4. Виды и состав заработной платы	387
10.5. Учет рабочего времени	389
10.6. Документальное оформление операций по оплате труда	390
10.7. Порядок начисления заработной платы	394
10.8. Удержания из заработной платы	409
10.9. Учет начисления и выплаты заработной платы	411
10.10. Учет отчислений на социальное страхование и обеспечение	413
<i>Типовые проводки по теме</i>	415
<i>Резюме</i>	420
<i>Контрольные вопросы</i>	422

Глава 11**УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ**

11.1. Основные нормативные документы	423
11.2. Классификация производственных затрат	424
11.3. Учет затрат на производство	427
11.4. Учет и оценка незавершенного производства	438

11.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	441
<i>Типовые проводки по теме</i>	448
<i>Резюме</i>	451
<i>Контрольные вопросы</i>	453

Глава 12

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

12.1. Основные нормативные документы	454
12.2. Определение продукции, ее состав и оценка	455
12.3. Учет готовой продукции	462
12.4. Особенности учета товаров	466
12.5. Инвентаризация продукции и товаров	472
<i>Типовые проводки по теме</i>	475
<i>Резюме</i>	477
<i>Контрольные вопросы</i>	480

Глава 13

УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

13.1. Основные нормативные документы	481
13.2. Реализация продукции, работ, услуг	482
13.3. Учет расходов на продажу	486
13.4. Учет продажи продукции	491
13.5. Особенности учета реализации выполненных работ и оказанных услуг	496
13.6. Особенности учета продажи товаров	498
13.7. Учет комиссионной торговли	503
<i>Типовые проводки по теме</i>	509
<i>Резюме</i>	512
<i>Контрольные вопросы</i>	514

Глава 14

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

14.1. Основные нормативные документы	515
14.2. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений	516
14.3. Учет финансовых вложений в ценные бумаги	521
14.4. Учет резервов под обесценение финансовых вложений	542
14.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций	544

14.6. Учет финансовых вложений по предоставлению займов	546
14.7. Инвентаризация финансовых вложений и отражение ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности	549
<i>Типовые проводки по теме</i>	551
<i>Резюме</i>	560
<i>Контрольные вопросы</i>	562

Глава 15

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

15.1. Основные нормативные документы	564
15.2. Понятие доходов и расходов организации	564
15.3. Учет финансовых результатов	568
15.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	570
15.5. Учет расчетов по налогу на прибыль	571
<i>Типовые проводки по теме</i>	579
<i>Резюме</i>	583
<i>Контрольные вопросы</i>	584

Глава 16

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

16.1. Основные нормативные документы	585
16.2. Общие положения	586
16.3. Содержание бухгалтерского баланса	590
16.4. Содержание отчета о прибылях и убытках	608
16.5. Содержание и аналитические возможности дополнительных форм бухгалтерской отчетности	618
16.6. Сводная и консолидированная отчетность	639
<i>Резюме</i>	643
<i>Контрольные вопросы</i>	644

Глава 17

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

17.1. Основные нормативные документы	645
17.2. Основы функционирования малого предпринимательства в России	645
17.3. Организация бухгалтерского учета на малых предприятиях	650
17.4. Специальные режимы налогообложения для малых предприятий	654

17.5. Особенности организации бухгалтерского учета при различных режимах налогообложения	667
17.6. Бухгалтерская отчетность малых предприятий	670
<i>Резюме</i>	671
<i>Контрольные вопросы</i>	674

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций	675
Приложение 2. Бланки годовой бухгалтерской отчетности	684
Приложение 3. Книга доходов и расходов	705
Глоссарий	710

Бухгалтерский учет называют международным языком бизнеса. Он широко используется в деловом мире. Его терминами, понятиями пользуются не только бухгалтеры, но и менеджеры, собственники предприятий, инвесторы, банкиры, юристы, т. е. все те, кто прямо или косвенно вовлечен в деловую жизнь. Язык бизнеса — особый язык символов, понятий, созданных для замены реальных объектов, отражения их наличия, состояния, движения (поступления и выбытия), позволяющих наглядно представить хозяйственную деятельность организации, результаты хозяйствования.

Чтобы овладеть этим языком, необходимо знать его азбуку, с ее помощью можно достигнуть определенной свободы ориентации в исследовании хозяйственных операций, глубже вникнуть в их сущность, механизм проведения и методы принятия решений.

Язык бухгалтерского учета должен стать Вашим языком. Бухгалтерский учет — это не просто механический процесс регистрации хозяйственных операций. Его назначение в том, чтобы решать задачи, возникающие в ходе хозяйственной деятельности, претворять идеи в материальные и финансовые результаты, видеть взаимосвязь между событиями и результатами, к которым привели эти события; искать и находить альтернативные пути выхода из создавшегося положения, использовать свой опыт и интуицию в выборе лучшего варианта действия.

Все деловые люди (менеджеры, инвесторы, кредиторы и пр.), кто имеет дело с отчетностью предприятий, используют ее данные в своих отношениях с партнерами, а для этого они должны уметь разбираться в бухгалтерской информации, иметь элементарные навыки чтения бухгалтерских документов, знать азбуку бухгалтерского учета и правила ее применения.

«Вопрос «Кому и для чего нужно знать бухгалтерию?» равносильен вопросу «Кому и для чего нужно быть грамотным?»¹

Бухгалтерский учет имеет свои особые черты характера, свои понятия, терминологию, своих потребителей информации.

Бухгалтерский учет — это упорядоченная система (наблюдение, измерение), регистрация, обобщение информации в денежном выражении.

¹ Мельников М. Ю. Бухгалтерский учет в афоризмах. М.: Современная экономика и право, 2000.

Предметом бухгалтерского учета является информационное отражение хозяйственной деятельности организации. Объектами этого отражения являются:

- Имущество, ресурсы (активы).
- Источники их формирования (собственный капитал и обязательства). Их называют пассивы.
- Хозяйственные процессы (снабжение, производство, продажи).
- Финансовые результаты (доходы, расходы, соотношение которых определяет сумму прибыли или убытка).

Информация об объектах бухучета должна быть:

- полезной для принятия решений различными группами пользователей;
- понятной для пользователей;
- уместной (полной, существенной, своевременной);
- достоверной, надежной, правдивой.

Чтобы обеспечить возможность всем пользователям понимать, анализировать отчетность, принимать на ее основе управленческие решения, бухгалтерская отчетность должна составляться по определенным правилам (стандартам). С этой целью разрабатываются международные стандарты бухгалтерской отчетности (МСФО) и отечественные (национальные) положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Стандарты — это свод рекомендованных к применению правил, методов, процедур бухгалтерского финансового учета, их назначение, формирование информации, полезной потребителям.

Приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО определило необходимость его реформирования. Оно осуществляется в направлении адаптации российских и международных стандартов по вопросам их единообразия, гармонизации, создания системы нормативного регулирования, многовариантности правил учета, становления общественно признанной и независимой профессии бухгалтера, снижения зависимости учетного процесса от налогового законодательства, подготовки и переподготовки кадров бухгалтеров и др.

Реформирование бухгалтерского учета не является кардинальной ломкой системы бухгалтерского учета. Речь идет о постепенном его преобразовании и изменении, что позволит перейти на путь цивилизованного предпринимательства.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- Основные нормативные документы
- Понятие бухгалтерского учета, его сущность и роль в деятельности организации
- Цели, задачи и функции бухгалтерского учета
- Предмет и метод бухгалтерского учета
- Бухгалтерский баланс как способ экономической группировки
- Счета бухгалтерского учета и метод двойной записи
- Учетная политика

1.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
3. Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
4. Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».
5. Приказ Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008».

1.2. Понятие бухгалтерского учета, его сущность и роль в деятельности организации

Историческое развитие общества на протяжении нескольких веков доказало необходимость адекватного отражения фактов хозяйственной деятельности. Именно хозяйственные потребности человека способствовали появлению и развитию хозяйственного учета, роль которого возрастает по мере усложнения условий функционирования и роста масштабов производства.

Хозяйственный учет, его сущность

Хозяйственный учет — это учет хозяйства или, другими словами, учет хозяйственной деятельности. Хозяйственный учет представляет собой информационную систему, в которой фиксируется, измеряется, обрабатывается, накапливается и группируется по определенным правилам и стандартам информация о количественных и качественных характеристиках всех фактов хозяйственной жизни экономического субъекта для управления ими.

Основной целью хозяйственного учета является формирование полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, необходимой для принятия управленческих решений стратегического и тактического характера. Таким образом, в современных условиях хозяйственный учет выполняет одну из функций управления. Хозяйственный учет во взаимодействии с другими функциями управленческой системы формирует учетно-экономическую информацию, направленную на обеспечение устойчивой работы организации.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных явлений и процессов с помощью трех основных видов измерителей: натуральных, трудовых и денежных (рис. 1.1).

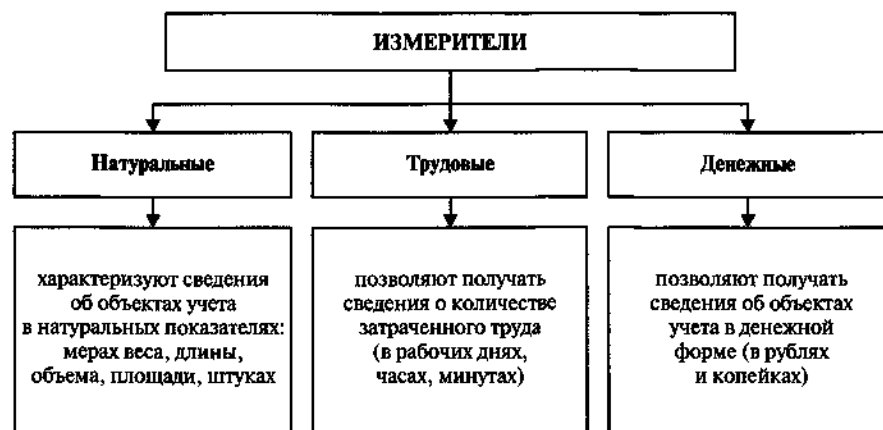


Рис. 1.1. Виды измерителей хозяйственного учета

Натуральные измерители характеризуют объекты бухгалтерского наблюдения по массе, длине, площади или количеству. В качестве натураль-

ных измерителей применяются килограммы, тонны, метры, литры, штуки и др. С помощью данных измерителей осуществляется количественный учет объектов, например поступивших товарно-материальных ценностей, выпущенной из производства и реализованной готовой продукции и т. д.

Трудовые измерители позволяют вести учет затраченного труда в единицах времени, например в рабочих днях, часах или минутах. Использование данного измерителя у хозяйствующего субъекта позволяет определить показатели производительности труда, объем затраченного времени рабочих и выполнение ими норм выработки.

Денежные измерители являются обобщающими и универсальными. Их использование обусловлено действием закона стоимости, в результате которого важнейшие показатели деятельности организации выражаются только в денежной форме (в рублях, копейках). С помощью денежного измерителя ведется подсчет всех имеющихся у хозяйствующего субъекта средств, определяется производительность труда, себестоимость продукции, рентабельность деятельности, устанавливаются цены, осуществляются кредитные, расчетные и другие хозяйственные операции.

Экономическая жизнь современного хозяйствующего субъекта настолько многогранна, что для его управления необходима информация, основанная на различных учетных аспектах. В связи с этим в составе хозяйственного учета традиционно выделяются три вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Каждый вид учета играет свою особую роль в информационном обеспечении управления, вместе с этим они связаны между собой благодаря взаимному обмену данными и гармонично дополняют друг друга.

Оперативный учет представляет собой систему наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами хозяйственной деятельности организации в момент их совершения на основании полученной оперативной информации. Такая информация может быть представлена в виде простых записей в специальных журналах или отчетах, передаваться устно или по телефону, факсу, электронной почте и т. д. Оперативный учет осуществляется в различных службах организации; он отражает и контролирует отдельные хозяйственные процессы и факты, как правило, в момент их осуществления, например процесс производства и выпуска готовой продукции, использование производственных мощностей, количество бракованной продукции, состояние расчетов с разными контрагентами, выполнение норм выработки, и т. д. Оперативный учет необходим для

осуществления руководителем или работниками организации своевременного текущего контроля. При этом оперативный учет не дает целостной картины функционирования хозяйствующего субъекта; использование полученной информации ограничено временным периодом и ее необходимостью. При оперативном учете используются все виды учетных измерителей, но наиболее часто применяются натуральные.

Статистический учет (статистика) представляет собой систему сбора и обобщения информации о массовых явлениях, фактах и процессах в различных областях хозяйства и экономики с целью управления и контроля. Статистический учет отражает экономические, социальные, демографические и иные аспекты, необходимые для управления как на государственном уровне (численность, состав и движение населения, его материальный и культурный уровень и др.), так и на уровне хозяйствующего субъекта. Хозяйствующие субъекты в обязательном порядке формируют статистическую отчетность, которая может включать различные формы, обеспечивающие статистические органы информацией для проведения исследований по тем или иным аспектам их финансово-хозяйственной деятельности. Статистический учет позволяет исчислять как количественные, так и качественные показатели деятельности хозяйствующего субъекта (объем производства и выпуска, его динамику, фонд заработной платы, производительность труда и др.). Для этих целей статистический учет использует агрегированные данные оперативного и бухгалтерского учета, а также сведения, полученные при комплексных и выборочных наблюдениях, производимых органами статистики. Статистический учет применяет натуральные, трудовые и денежные измерители.

Бухгалтерский учет занимает особое место в системе хозяйственного учета, поскольку является основным источником информации о деятельности хозяйствующего субъекта. Бухгалтерский учет формирует данные о величине средств организации; о состоянии расчетов с другими хозяйствующими субъектами; об объеме закупок и выпуска продукции; об уровне доходов и расходов, и формировании финансовых результатов деятельности.

Отличительными особенностями бухгалтерского учета являются сплошной и непрерывный характер, т. е. учету подлежат все факты хозяйственной деятельности организации непрерывно во времени — от момента создания хозяйствующего субъекта до его ликвидации; обязательное документальное подтверждение каждого факта хозяйственной деятельности, отраженного в учете; точность и достоверность отраженных дан-

ных; строгая регламентация правил учета на законодательном уровне; обязательность ведения учета для всех организаций. В бухгалтерском учете применяются все виды учетных измерителей, но самую важную роль здесь играет денежный измеритель как обобщающий.

Таким образом, дополняя друг друга, данные различных видов хозяйственного учета позволяют получить целостную картину о состоянии хозяйствующего субъекта.

В настоящее время в составе хозяйственного учета также выделяют сравнительно новые его виды: экологический, социальный и налоговый.

Экологический учет представляет собой учетную систему, предназначенную для формирования показателей, характеризующих экологическую деятельность организации. Основная цель данного вида учета заключается в обособленном отражении расходов организации на экологические мероприятия, направленные на улучшение экологии, взаимоотношений объектов производства с окружающей средой, включая экономичное использование природных ресурсов, их охрану и восстановление.

Социальный учет формирует показатели, характеризующие социальную деятельность хозяйствующего субъекта. Областью его отражения является формирование показателей учета кадров, участия рабочих в управлении производством, других социальных сведений.

Экологический и социальный учет можно рассматривать как разновидность статистического учета. Однако данные виды учета в большей степени развиты в зарубежной практике, а в России как самостоятельные системы пока не применяются.

В последние годы в России в качестве нового вида хозяйственного учета активно развивается налоговый учет. **Налоговый учет** — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом Российской Федерации. Однако на практике возникает необходимость в ведении налогового учета и для исчисления других налогов. Таким образом, налоговый учет в организации ведется для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Необходимость ведения данного вида учета обусловлена разными принципами и правилами формирования информации об отдельных показателях деятельности организации (доходах, расходах, прибыли) для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Например, в бухгалтерском и налоговом учете используются различные подходы к формированию показателя расходов для исчисления налога на прибыль. Цель бухгалтерского учета заключается в отражении всех фактически произведенных расходов для формирования достоверной информации о финансовых результатах деятельности организации. В налоговом учете отдельные виды расходов не принимаются к расчету или принимаются только в пределах норм и лимитов, установленных налоговым законодательством, следовательно, они подлежат корректировке при расчете налога на прибыль.

В международной практике имеют место два основных подхода к вопросу взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета, один из которых заключается в тесном взаимодействии налоговых правил и системы бухгалтерского учета; другой — в независимом параллельном существовании обеих систем, что характерно для Российской Федерации.

1.3. Цели, задачи и функции бухгалтерского учета

Основой разработки и реализации управленческих решений для руководителя является информация о хозяйственной и финансовой деятельности организации. Данные, представляемые бухгалтерским учетом, играют главенствующую роль в формировании этой информации, поскольку представляют реальные сведения об имущественном и финансовом положении организации, об эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Недаром бухгалтерский учет называют «языком бизнеса», всеобщим языком делового общения участников рынка.

Бухгалтерский учет представляет собой формирование, в соответствии с установленными требованиями, документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский учет выступает промежуточным звеном, соединяющим финансово-хозяйствующую деятельность организации, с одной стороны, и должностных лиц, принимающих решения, — с другой. Данные финансово-хозяйственной деятельности являются входом в систему бухгалтерского учета, а полезная информация для лиц, принимающих решения, — выходом из нее (рис. 1.2).

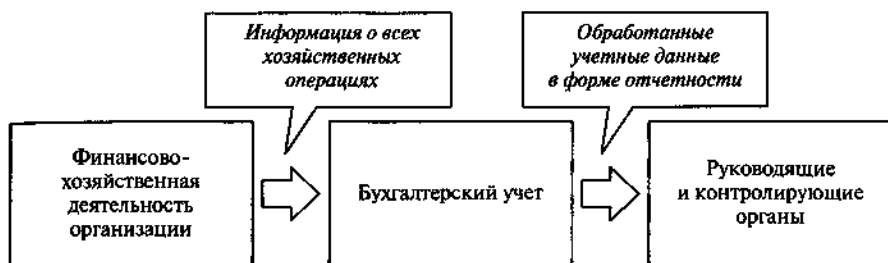


Рис. 1.2. Роль бухгалтерского учета в формировании экономической информации

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.
2. Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.
3. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет следующие основные функции: информационную, контрольную, функцию обратной связи, аналитическую, функцию обеспечения сохранности имущества.

Информационная функция является одной из основных функций бухгалтерского учета. Учет служит важнейшим источником информации, поскольку именно бухгалтерский учет аккумулирует все данные о финансово-хозяйственной деятельности организации: фиксирует информацию о состоянии и движении имущества организации, его капитала и обязательств, хозяйственных процессах и о конечных результатах деятельности. На всех этапах развития к бухгалтерской информации предъявлялись такие требования, как объективность, достоверность, своевременность и оперативность. Информация должна быть необходимой и целесообразной, позволяющей удовлетворять потребности максимального числа ее пользователей на разных уровнях управления.

Контрольная функция является не менее важной в бухгалтерском учете. В рамках бухгалтерского учета осуществляется контроль за законностью совершенных хозяйственных операций, правильностью документального оформления, сохранностью имущества и т. д. Поскольку в учете отражаются все хозяйственные операции в единой денежной оценке, это позволяет учитывать и контролировать использование хозяйственных средств организации и рационально управлять ими. Именно эти свойства бухгалтерского учета позволяют отражать все изменения, происходящие в хозяйственной жизни организации. Контрольная функция позволяет предупреждать и пресекать приписки, злоупотребления, рационально использовать ресурсы и сохранять собственность. В процессе своей профессиональной деятельности бухгалтер проводит предварительный, текущий и последующий контроль, включая проверку достоверности содержащейся в документах информации и качества учетных данных на основе периодически проводимых инвентаризаций имущества и обязательств организации.

Бухгалтерский учет выполняет **функцию обратной связи**, без которой невозможно действие системы управления на всех ее уровнях. Бухгалтерский учет обеспечивает работников управленческого аппарата фактическими данными о деятельности организации и ее структурных подразделений за определенный период, о состоянии имущества, собственного капитала и сумме обязательств. В свою очередь, информация, основанная на данных бухгалтерского учета, используется для принятия соответствующих управленческих решений, направленных на выявление различных недостатков, скрытых резервов производства.

Выполнение **аналитической функции** позволяет проводить анализ по всем разделам бухгалтерского учета. Достоверная, своевременная

и обоснованная бухгалтерская информация используется при анализе финансово-хозяйственной деятельности организации. Это позволяет вскрыть существующие недостатки и наметить пути совершенствования всех направлений финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Функция обеспечения сохранности имущества тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Данная функция, с одной стороны, осуществляется благодаря тому, что в бухгалтерском учете предусмотрено обязательное документальное отражение всех фактов хозяйственной деятельности организации. Все операции, связанные с поступлением, движением и выбытием имущества хозяйствующего субъекта, фиксируются в соответствующих бухгалтерских документах. После этого количество переданных или полученных ценностей, их стоимостная оценка регистрируются в специальных бухгалтерских регистрах. С другой стороны, функция обеспечения сохранности имущества осуществляется посредством проведения инвентаризации. В процессе инвентаризации проверяется, все ли хозяйственные операции были оформлены документами и отражены в системном бухгалтерском учете, увязываются ли показатели текущего учета и фактические данные.

Виды бухгалтерского учета

Современный бухгалтерский учет включает в себя финансовый и управленческий учет.

Финансовый учет обеспечивает формирование информации об имущественном положении организации, размерах ее собственного капитала и заемных обязательств, доходах и расходах, а также других показателях, характеризующих деятельность хозяйствующего субъекта. Данная информация предоставляется заинтересованным пользователям в форме бухгалтерской (финансовой) отчетности. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в финансовой отчетности отражаются наиболее общие показатели деятельности организации. Для финансового учета обязательно использование общепринятых принципов бухгалтерского учета и правил составления финансовой отчетности. Финансовый учет должны вести все хозяйствующие субъекты.

Управленческий учет формирует информацию для целей внутрихозяйственного планирования, контроля и оценки текущих изменений для

принятия оптимальных управленческих решений при выработке стратегии или тактики хозяйствующего субъекта. В рамках управленческого учета осуществляется учет издержек производства и калькулирование себестоимости продукции, анализируются и прогнозируются показатели, характеризующие различные аспекты деятельности организации. Ведение управленческого учета осуществляется по усмотрению руководителя организации. Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Объем, характер управленческой информации, порядок составления отчетов регламентируются самой организацией.

Финансовый и управленческий учет формируют единую систему бухгалтерского учета, однако они имеют разные цели, задачи, учетные объекты, по-разному интерпретируют факты финансово-хозяйственных процессов в организации (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Показатели	Финансовый учет	Управленческий учет
Основные пользователи информации	Сторонние организации и физические лица, а также руководители организации	Сотрудники организации на различных уровнях внутрифирменного управления
Применение системы бухгалтерского учета	Система двойной записи	Не ограничен системой двойной записи, используется любая система
Свобода выбора принципов учета	Обязательное следование общепринятым принципам бухгалтерского учета	Отсутствие норм и ограничений
Временной аспект	Имеет нацеленность в прошлое	Имеет нацеленность в будущее
Состав основных показателей	Определен точно	До конца не определен
Используемые измерители	Денежная единица по курсу, действовавшему в момент совершения хозяйственной операции	Любая подходящая денежная или натуральная единица измерения

Окончание табл. 1.1

Показатели	Финансовый учет	Управленческий учет
Группировка затрат	По элементам затрат	По статьям калькуляции
Основной объект учета	Организация в целом	Структурные подразделения организации
Периодичность составления отчетности	Периодически, на регулярной основе	По мере необходимости, не обязательно на регулярной основе
Степень надежности информации	Требуется объективность и высокая степень надежности информации	Зависит от целей планирования, при необходимости используются точные данные
Обязательность ведения учета	Ведение учета обязательно по законодательству РФ	Ведение учета законодательно не закреплено

Пользователи бухгалтерской информации в рыночной экономике и их информационные потребности

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, представляет интерес для широкого круга заинтересованных пользователей.

Пользователей бухгалтерской отчетности можно подразделить на две группы: внутренние и внешние (см. рис. 1.3).

Внутренние пользователи — административные органы хозяйствующего субъекта и его персонал, которые имеют возможность свободного доступа ко всем необходимым данным финансового и управленческого учета. К данной группе относят также собственников организации.

Внешние пользователи функционируют вне хозяйствующего субъекта, и их принято подразделять на следующие группы:

- **пользователи с прямым финансовым интересом** — настоящие и потенциальные инвесторы, а также финансовые организации и коммерческие банки, осуществляющие кредитование хозяйствующего субъекта; данную группу пользователей, прежде всего, интересует финансовое положение организации, финансовые результаты ее работы и ликвидность баланса;

- *пользователи с косвенным финансовым интересом* — налоговые и финансовые органы, обслуживающие банки, правительственные организации, страховые компании, интересы которых заключаются в получении информации о перспективах развития данной организации и намерениях продолжать свою деятельность в будущем;
- *пользователи без финансового интереса* — арбитраж и органы статистики; данную группу пользователей интересует информация с целью проверки правомерности и законности совершаемых операций, а также с целью получения статистической информации.

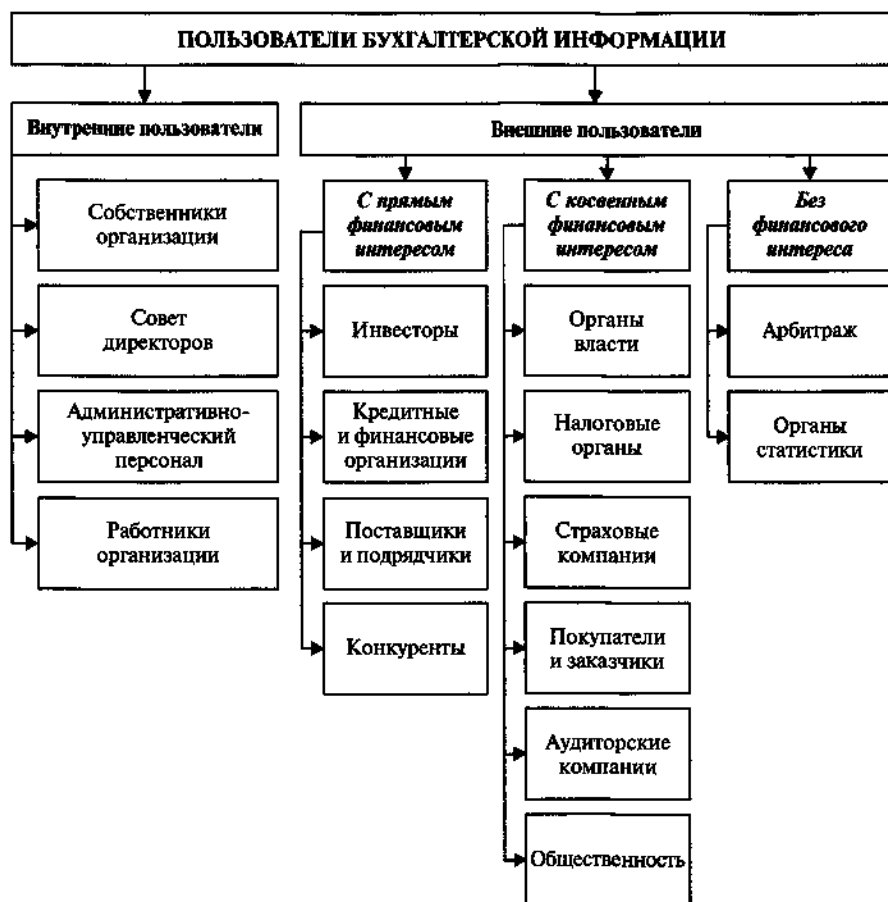


Рис. 1.3. Виды пользователей бухгалтерской информации

Внешние пользователи для оценки деятельности организации используют данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эту информацию они могут получить в органах государственной статистики или непосредственно в самой организации. Вместе с этим налоговые органы и аудиторские компании имеют право получать не только бухгалтерскую отчетность, но и любую другую учетную информацию, необходимую для проверки правильности исчисления налогов или ведения учета.

Требования и принципы бухгалтерского учета

Ведение бухгалтерского учета основывается на применении традиционно установленных требований и принципов (правил) бухгалтерского учета.

Основные требования к ведению бухгалтерского учета состоят в следующем:

1. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов.

2. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации — в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

4. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

5. Основанием для записи в учетных регистрах признаются первичные учетные документы, фиксирующие хозяйственные операции. Они должны составляться в момент совершения хозяйственной операции или непосредственно после ее окончания и содержать обязательные реквизиты.

6. Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке в денежном выражении (в рублях) путем суммирования фактически произведенных затрат. Допускается применение и других видов оценок в соответствии с действующим законодательством.

7. В целях повышения достоверности данных бухгалтерского учета обязательным является проведение инвентаризации имущества и обязательств организации, а также отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

Под **основополагающими принципами бухгалтерского учета** понимаются базовые исходные положения, в соответствии с которыми формируется информация в системе бухгалтерского финансового учета и финансовой отчетности. Общепринятые принципы бухгалтерского учета закреплены в законодательстве о бухгалтерском учете и представлены базовыми положениями, необходимыми для урегулирования бухгалтерской практики и подготовки финансовой отчетности.

Принципы финансового учета, принятые законодательно в Российской Федерации, можно разделить на принципы-допущения и принципы-требования.

Принципы-допущения включают в себя допущения имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Данные принципы не обязательно должны объявляться организацией — их принятие и следование им подразумеваются. Если же организация при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана раскрыть причины этих отступлений в учетной политике и пояснительной записке к отчетности.

1. Допущение имущественной обособленности: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

Данное допущение означает, что на балансе организации может быть отражено только то имущество, которое принадлежит ей на праве собственности. Имущество, находящееся под контролем организации, но не принадлежащее ей, например, принятое на ответственное хранение или арендованное, учитывается отдельно за балансом. Однако из этого правила есть исключения. Например, лизинговое имущество, которое по соглашению сторон может учитываться как на балансе лизингодателя, так

и на балансе лизингополучателя, несмотря на то, что является собственностью лизингодателя. Соблюдение данного принципа является основой для определения внешними пользователями имущественного и финансового состояния организации.

2. Допущение непрерывности деятельности означает, что 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. Если же такие намерения у организации имеются, то она обязана указать это в учетной политике и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

3. Допущение последовательности применения учетной политики означает, что принятые хозяйствующим субъектом способы и приемы ведения бухгалтерского финансового учета будут применяться последовательно от одного отчетного года к другому. Данный принцип обеспечивает сопоставимость данных о деятельности организации за различные периоды времени. При этом изменения в учетную политику могут вноситься только в определенных случаях и должны быть обоснованными.

4. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. То есть факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде их совершения. Например, обязательства организации перед бюджетом по налогам и сборам должны признаваться в момент их возникновения, независимо от фактического времени их погашения.

В международной бухгалтерской практике данному принципу-допущению соответствует основополагающий «принцип начисления».

Принцип начисления означает, что доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете в те периоды, к которым они относятся по факту совершения сделки, независимо от движения денежных потоков (поступлений и платежей). Например, организация реализовала свою продукцию покупателям, при этом денежные средства в ее оплату еще не поступили. Согласно принципу начисления организация должна признать доход от продажи продукции в момент ее реализации (передачи покупателю и предъявлении последнему расчетных документов), а не по мере оплаты его стоимости и зачисления денежных средств на расчетный счет продавца.

Возможность отступления от данного допущения в Российской Федерации предоставлена организациям, имеющим статус малого предприятия. Такие организации вправе при учете фактов хозяйственной деятельности использовать кассовый метод, т. е. признать свои доходы в момент оплаты проданной продукции (работ, услуг).

Принципы-требования включают в себя требования полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

1. **Требование полноты** означает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Это требование реализуется через документирование и сплошное отражение в системе счетов бухгалтерского учета всех фактов хозяйственной деятельности организации.

2. **Требование своевременности** предполагает своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (т. е. в момент их совершения или сразу после совершения).

3. **Требование осмотрительности** означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Соблюдение указанного принципа позволяет обеспечить заинтересованных пользователей объективной учетной информацией, в которой хозяйственные средства и доходы не будут необоснованно завышены, а обязательства и расходы — занижены. Например, у организации есть не погашенная к моменту составления бухгалтерского отчета задолженность неплатежеспособного покупателя. В таком случае согласно принципу осмотрительности для покрытия предполагаемых убытков от непогашенной задолженности предусматривается создание резерва по сомнительным долгам.

4. **Требование приоритета содержания перед формой** означает, что отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.

5. **Требование непротиворечивости** предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

6. **Требование рациональности** означает необходимость рационального ведения бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной дея-

тельности и величины организации. Исполнение данного требования предполагает сопоставление затрат на организацию системы бухгалтерского учета с ее реальным полезным эффектом.

Изложенные принципы бухгалтерского учета, с одной стороны, базируются на принципах национальной учетной теории, основных методических приемах и способах построения бухгалтерского учета и формирования учетной информации; с другой стороны, ориентируются на общепринятые принципы международных стандартов для сближения различных систем учета.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

Организация и ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляются строго в соответствии с законодательными и нормативными документами, раскрывающими правовые и методологические основы порядка ведения бухгалтерского учета с целью его единообразного ведения и представления сопоставимой и достоверной информации о деятельности организации ее пользователям.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень нормативного регулирования представлен федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ.

Особое место в системе первого уровня нормативного регулирования занимает Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Данный закон устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации для всех хозяйствующих субъектов, закрепляет порядок регулирования бухгалтерского учета, а также определяет ряд важных принципов и правил составления и представления бухгалтерской отчетности.

В некоторых областях бухгалтерского учета следует руководствоваться положениями Гражданского кодекса Российской Федерации, в котором отражены вопросы, определяющие различные аспекты деятельности хозяйствующего субъекта, регламентирован порядок создания, реорганизации и ликвидации юридических лиц; раскрыт механизм договорной работы. К документам первого уровня также относится Трудовой кодекс Российской Федерации, регламентирующий трудовые отношения работников и работодателей в сфере труда и его оплаты,

и Налоговый кодекс Российской Федерации, в котором определены вопросы, связанные с расчетом обязательств по налогам и сборам. К этой же группе документов относятся Федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях», в которых решены важные вопросы, касающиеся отдельных моментов организации бухгалтерского учета в зависимости от особенностей организационно-правовой формы юридического лица.

Второй уровень системы нормативного регулирования включает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Минфином России (сокращенно ПБУ). Положения устанавливают общие принципы и правила учета отдельных объектов и формирования бухгалтерской отчетности, обеспечивающие единообразие, доступность и сопоставимость финансовой информации различных организаций для ее пользователей.

Например, к таким документам относятся: ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»; ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»; ПБУ 6/01 «Учет основных средств»; ПБУ 9/99 «Доходы организации»; ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др.

Важнейшим документом второго уровня является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

Третий уровень системы нормативного регулирования включает методические указания по ведению бухгалтерского учета. К этой группе документов относятся методические указания по бухгалтерскому учету основных средств и материально-производственных запасов; методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды; методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; а также Инструкции по применению плана счетов и др. К ним также можно отнести письма Минфина России, которые носят разъяснительный характер по вопросам, возникающим в порядке отражения и налогообложения отдельных хозяйственных операций организации.

Четвертый уровень в системе нормативного регулирования занимают рабочие документы организации. На основе законодательных и нормативных документов, а также с учетом специфики своей деятельности и организационно-правовой формы юридические лица самостоятельно разрабатывают внутренние (собственные) документы, регулирующие порядок организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчет-

ности. Наиболее важным документом четвертого уровня является учетная политика организации, представляющая собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета ее финансово-хозяйственной деятельности. При формировании учетной политики в организации утверждается и ряд других документов: рабочий план счетов, порядок документооборота и технология обработки учетной информации, порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации, положение об оплате труда и другие внутренние инструкции, необходимые для успешного ведения бухгалтерского учета в системе управления организацией и решения задач ее функционирования.

1.4. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является производственно-хозяйственная и финансовая деятельность организации.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования деятельности;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Факт хозяйственной жизни — сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Активы (имущество организации) — хозяйственные средства организации, предназначенные для использования в ее хозяйственной деятельности, которые должны принести организации экономические выгоды в будущем.

Активы организации (имущество) по составу подразделяют на две группы:

- внеоборотные активы (основной капитал);
- оборотные активы (оборотный капитал).

Внеоборотные активы (основной капитал) — это активы, полезные свойства которых ожидается использовать в финансово-хозяйственной

деятельности организации в течение длительного периода времени (более одного года). К внеоборотным активам относят: основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные активы, долгосрочные финансовые вложения и др.

Оборотные активы (оборотный капитал) — это активы, использование которых осуществляется в рамках одного воспроизводственного цикла либо в течение относительно короткого периода времени, как правило, не более одного года. Оборотные активы включают в себя: материально-производственные запасы, незавершенное производство, средства в расчетах, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства.

Обязательства организации — это задолженность организации, являющаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды. Обязательства могут возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота. Для удовлетворения требований другой стороны организация лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды. Это может происходить в следующих формах: выплата денежных средств, передача другого имущества, оказание услуг, замена одного вида обязательств другим, преобразование обязательства в капитал, снятие требований со стороны кредитора.

Источники финансирования деятельности делятся на:

- собственные;
- заемные (привлеченные).

Собственные источники образования имущества организации (собственный капитал) — это средства, принадлежащие организации на праве собственности и используемые для формирования отдельных видов активов. Отличительной чертой собственного капитала организации является то, что он не подлежит возврату и используется организацией на постоянной основе.

В составе собственного капитала организации учитываются: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль, амортизационный фонд, целевое финансирование.

При недостаточности собственных источников образования имущества организации привлекают капитал на стороне. **Заемные источники образования** имущества организации (заемный капитал) — это средства, привлекаемые для финансирования организации на возвратной основе.

В составе заемного капитала организации выделяются: предоставленные организации займы и кредиты и кредиторская задолженность.

Доход — это прирост экономических выгод организации за отчетный период, в результате которого увеличивается капитал, не связанный с вкладами собственников. Экономические выгоды возникают в результате расширения активов или погашения обязательств. Доход включает выручку, полученную от основной деятельности организации, и прочие доходы (например, проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации, штрафы, пени, неустойки за нарушение хозяйственных договоров и т. д.).

Расход — это сокращение экономических выгод в течение периода, приводящее к уменьшению капитала, не связанное с его распределением в пользу собственников. Расходы возникают в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) или возникновения обязательств.

Метод бухгалтерского учета — это совокупность способов и приемов, с помощью которых в бухгалтерском учете отражаются движение и состояние имущества и источников его образования.

Метод бухгалтерского учета напрямую зависит от объектов бухгалтерского наблюдения, а также от поставленных перед учетом задач и предъявляемых к нему требований.

Процесс обработки и обобщения учетно-экономической информации в системе бухгалтерского учета представляет собой ряд этапов:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности организации.

Каждому из этих этапов присущи свои специфические способы и приемы, которые принято называть **элементами метода бухгалтерского учета** (см. рис. 1.4):

- первичное наблюдение объектов бухгалтерского учета — документация и инвентаризация;
- стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета — оценка и калькуляция;
- текущая группировка информации об отдельных объектах бухгалтерского учета — система счетов и двойная запись;
- итоговое обобщение информации об объектах бухгалтерского учета — бухгалтерский баланс и отчетность.

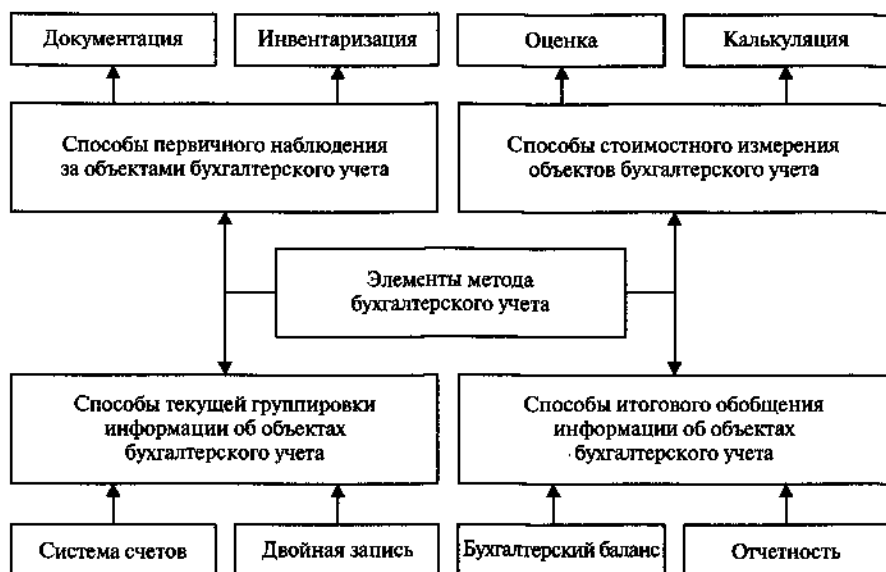


Рис. 1.4. Элементы метода бухгалтерского учета

Документация и инвентаризация

В бухгалтерском учете каждая хозяйственная операция должна отражаться только на основании документов, удостоверяющих ее совершение. Это требование установлено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете». Такие документы называются *первичными учетными документами*.

Первичный учетный документ представляет собой оформленное в установленном порядке письменное свидетельство о совершенном факте хозяйственной жизни, придающее ему юридическую силу.

Документирование всех хозяйственных операций позволяет осуществлять сплошное и непрерывное наблюдение за всеми хозяйственными процессами.

Бухгалтерские документы должны быть правильно оформлены и содержать соответствующие реквизиты: наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и стоимостном выражении, а также наименование и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность оформления документа.

Организация обязана хранить первичные документы в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения первичных учетных документов несет руководитель организации.

Для обеспечения достоверности отражения хозяйственных операций периодически проводится *инвентаризация*.

В ходе *инвентаризации* проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и финансовых обязательств организации.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Полученные в результате проверки сведения сверяются с бухгалтерскими данными, а затем производится уточнение и корректировка показателей учета. Инвентаризация может рассматриваться не только как средство контроля, но и как способ регистрации фактов, которые в силу определенных причин не были учтены в системе счетов бухгалтерского учета, например, естественная убыль, пересортица, хищения.

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых в ходе каждой из них и т. п.) определяется руководителем организации. Исключение составляют случаи, когда проведение инвентаризации носит обязательный характер, например, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально ответственных лиц и т. д.

Документальное оформление всех фактов хозяйственной деятельности организации и инвентаризация являются средствами контроля за сохранностью материальных ресурсов, денежных средств и состоянием расчетов, они обеспечивают полноту и достоверность бухгалтерских данных.

Оценка и калькуляция

Одной из особенностей бухгалтерского учета является то, что все хозяйственные операции и хозяйственные средства организации должны быть представлены в единой денежной оценке. *Оценка* — это способ

измерения в денежном выражении имущества и обязательств организации при соблюдении установленных положений и правил. В процессе оценки натуральные и трудовые показатели переводятся в денежные с помощью цен, тарифов, должностных окладов и т. д.

Правильность оценки имущества имеет важное значение для построения всей системы бухгалтерского учета, поэтому оценка должна быть реальной и устанавливаться по единым правилам. Нормативными документами установлены единые правила оценки хозяйственных средств организации, подразумевающие единообразие отражения стоимости средств, которое выражается в том, что одни и те же объекты в учете одинаково оцениваются на всех предприятиях в течение всего срока службы.

С оценкой хозяйственных средств тесно связано понятие «калькуляция», которое в переводе с латинского *calculatio* означает счет, расчет. Калькуляция лежит в основе оценки готовой продукции (работ, услуг).

Калькуляция как способ исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) может применяться на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств:

- в процессе заготовления сырья и материалов;
- в процессе производства готовой продукции;
- в процессе продажи готовой продукции.

Калькуляция позволяет рассчитать все виды затрат, связанных с приобретением, производством и реализацией, а на основе расчета общей суммы затрат определить себестоимость объектов бухгалтерского наблюдения, например, фактическую себестоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, себестоимость готовой продукции по видам и себестоимость единицы продукции.

Таким образом, *калькуляция* — это способ группировки и обобщения затрат, на основе которого определяется себестоимость готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Кроме того, калькуляция используется не только для расчета себестоимости объектов бухгалтерского наблюдения, но и для контроля за величиной затрат, формирующих эту себестоимость.

Система счетов и двойная запись

Полученные в результате первичного наблюдения и стоимостного измерения данные бухгалтерского учета группируются и систематизируют-

ся по признаку однородности в системе счетов бухгалтерского учета, которая обеспечивает единообразный порядок обобщения экономической информации о состоянии имущества и источников его образования во всех организациях и предназначена для получения в разной степени детализированных учетно-экономических данных для управленческих нужд.

Система счетов бухгалтерского учета — это способ экономической группировки и отражения изменений, происходящих с объектами бухгалтерского наблюдения, с целью текущего контроля.

Каждый счет имеет наименование и номер, а его структура предполагает наличие двух составляющих частей, каждая из которых предназначена для отражения изменений, направленных на увеличение или уменьшение первоначальной величины показателя, характеризующего состояние объекта наблюдения. При этом одна часть носит название «дебет», а другая — «кредит».

На счетах бухгалтерского учета фиксируется каждый факт финансово-хозяйственной деятельности организации и результаты его воздействия на объект бухгалтерского наблюдения. Как правило, один бухгалтерский счет предназначен для обобщения информации о состоянии и движении однородных объектов бухгалтерского наблюдения. Например, счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации об основных средствах организации, счет 50 «Касса» — о наличных денежных средствах организации и т. д.

Изменения в составе средств организации и источников их образования происходят под воздействием финансово-хозяйственных операций. При этом любой факт хозяйственной деятельности затрагивает два объекта учета, а следовательно, и два бухгалтерских счета. Двойственное отражение факта хозяйственной деятельности организации заключается в том, что он должен быть отражен по дебету одного и по кредиту другого счета в одинаковой сумме. Это и составляет суть метода двойной записи.

Метод двойной записи — это способ взаимосвязанного отражения каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого в одной и той же сумме.

Метод двойной записи играет важную роль в бухгалтерском учете, поскольку позволяет объединить все бухгалтерские счета в единую информационную систему и получить комплексную информацию о состоянии и движении имущества организации и об источниках его образования.

Бухгалтерский баланс и отчетность

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества хозяйствующего субъекта по составу и источникам его образования в денежной оценке на определенную дату (на первое число месяца, квартала или года).

Бухгалтерский баланс как элемент метода бухгалтерского учета завершает процедуру обработки бухгалтерских данных, обобщая их в форме отчетных показателей, характеризующих финансовое состояние экономического субъекта. Данные бухгалтерского баланса выступают источником информации для анализа и оценки эффективности функционирования хозяйствующего субъекта в рамках его производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, на основе которого заинтересованные пользователи получают возможность принимать управленческие решения в отношении такого хозяйствующего субъекта, а также определять его платежеспособность и финансовую устойчивость.

Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности находит отражение и в других формах *бухгалтерской отчетности*, которая представляет собой единую комплексную систему показателей имущественного и финансового положения хозяйствующего субъекта о результатах его хозяйственной деятельности, формируемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и предназначенную для детализации учетно-экономической информации.

Бухгалтерский баланс и отчетность являются способом итогового обобщения текущей учетной информации.

Все названные способы и приемы выступают в строгом единстве и только в совокупности обеспечивают получение учетно-аналитической информации, необходимой для осуществления управления хозяйствующим субъектом. При этом каждая предыдущая пара способов и приемов обеспечивает применение последующей. Тем самым достигается непрерывное, сплошное и документально подтвержденное отражение в системе бухгалтерского учета объектов бухгалтерского наблюдения в денежном измерителе, однородная группировка имущества, источников его образования и хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета с использованием метода двойной записи, периодическое сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с учетными данными, а также получение достоверных обобщающих показателей в бухгалтерском балансе и в бухгалтерской отчетности.

1.5. Бухгалтерский баланс как способ экономической группировки

В основе своей термин «баланс» латинского происхождения и буквально означает *bis* — дважды, *lanx* — чаша весов.

Данные бухгалтерского баланса выступают источником информации для анализа и оценки эффективности функционирования хозяйствующего субъекта в рамках его производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, на основе которого заинтересованные пользователи получают возможность принимать управленческие решения в отношении такого хозяйствующего субъекта, а также определять его платежеспособность и финансовую устойчивость.

Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности организации. Для отражения состава имущества и источников его образования бухгалтерский баланс разделяется на две части:

Актив (от лат. *activus* — действенный) — это часть бухгалтерского баланса, в которой отражается имущество организации по его составу (например, основные средства, нематериальные активы, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и т. д.).

Пассив (от лат. *passivus* — пассивный) — это часть бухгалтерского баланса, в которой отражаются источники образования имущества организации (уставный капитал, добавочный капитал, средства нераспределенной прибыли, кредиторская задолженность и т. д.).

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество в двух группировках: по составу (актив) и источникам образования (пассив). Таким образом, сумма активов не может быть больше, чем сумма источников, за счет которых они образованы. При этом равенство итогов актива и пассива бухгалтерского баланса называется **основным балансовым равенством**:

$$\text{Актив} = \text{Капитал} + \text{Обязательства.}$$

Графически бухгалтерский баланс представляет собой двустороннюю таблицу, в левой части которой показываются средства организации (актив), а в правой — источники его образования (пассив) (см. Приложение 2).

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья.

Балансовая статья — это показатель (строка) в активе или пассиве бухгалтерского баланса, характеризующий стоимость отдельных видов

имущества и источников его образования на начало и конец отчетного периода. В случае если балансовая статья по состоянию на отчетную дату не имеет цифрового значения, то в ней ставится прочерк.

Выделяют два основных вида балансовых статей:

основные балансовые статьи, отражающие показатели оценки объектов бухгалтерского наблюдения, которые, как правило, остаются неизменными в течение всего срока использования таких объектов или изменяются в строго определенных случаях (например, основные средства, денежные средства, уставный капитал, добавочный капитал, кредиторская задолженность и т. д.);

регулирующие балансовые статьи, уточняющие стоимостную оценку основных статей, не изменяя ее, так как показываются отдельно в бухгалтерском балансе. Они не имеют самостоятельного значения и применяются только вместе с основными статьями. Например, статья «амортизация основных средств» регулирует стоимостную оценку объектов основных средств и доводит ее до остаточной стоимости, то же самое относится к объектам нематериальных активов.

Балансовые статьи объединяются в однородные группы, а группы — в разделы. В активе баланса в российской системе бухгалтерского учета выделяют два раздела: Раздел I «Внеоборотные активы» и Раздел II «Оборотные активы».

В пассиве баланса в российской системе бухгалтерского учета выделяют три раздела: Раздел III «Капитал и резервы», Раздел IV «Долгосрочные обязательства», Раздел V «Краткосрочные обязательства».

В основе такого объединения статей в разделы бухгалтерского баланса лежит их экономическое содержание, а порядок их расположения на конкретной стороне определен вертикальными и горизонтальными взаимосвязями между статьями и разделами.

Вертикальные взаимосвязи статей актива баланса предполагают их расположение в порядке повышения уровня ликвидности¹. В начале актива баланса отражаются наименее ликвидные активы (основные средства, незавершенное строительство и т. д.), а в конце — с более высокой ликвидностью (краткосрочные финансовые вложения, денежные средства и т. д.). Вертикальные взаимосвязи статей пассива баланса предполагают их расположение в порядке возрастания срочности по-

¹ **Ликвидность** — способность имущества быть реализованным по разумным ценам в течение короткого периода времени.

гашения обязательств. В начале пассива баланса отражаются наименее срочные обязательства, представленные собственным капиталом организации, который не подлежит погашению в течение всей деятельности организации, а в конце — наиболее срочные (краткосрочные обязательства).

Кроме того, вертикальные взаимосвязи статей актива баланса оказывают влияние на порядок расположения статей пассива баланса. Этому способствуют горизонтальные взаимосвязи балансовых статей актива и пассива: статьи актива должны находиться напротив статей пассива, которые выступают в роли их источников. Например, основные средства должны приобретаться в основном за счет источников собственных средств или долгосрочных обязательств, а текущие обязательства — использоваться преимущественно для пополнения текущих активов хозяйствующего субъекта. Соблюдение такой пропорции является гарантом обеспечения финансовой устойчивости организации.

Горизонтальные взаимосвязи между отдельными разделами бухгалтерского баланса представлены на рис. 1.5.

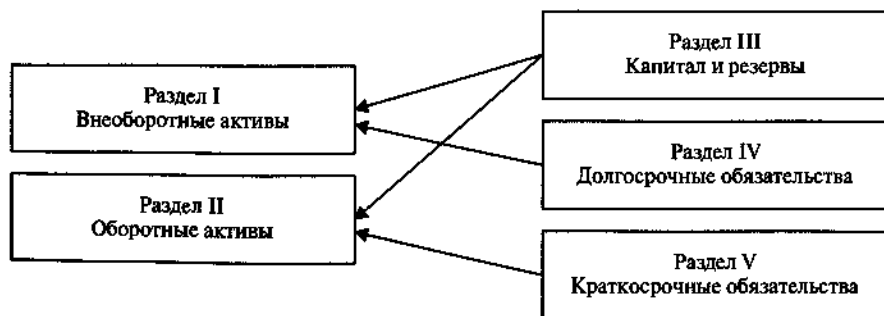


Рис. 1.5. Взаимосвязь разделов бухгалтерского баланса

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности организация осуществляет различные виды хозяйственных операций, которые оказывают влияние на стоимостную оценку статей бухгалтерского баланса. Это влияние ведет к изменению величины статей как актива, так и пассива баланса или тех и других одновременно, при этом общее равенство итогов активов и пассивов сохраняется.

Все многообразие хозяйственных операций по степени влияния на валюту баланса подразделяется на четыре типа.

I тип хозяйственных операций. При осуществлении хозяйственных операций I типа изменения происходят в составе хозяйственных средств организации, т. е. в активе баланса. При этом одна статья актива баланса увеличивается, а другая — уменьшается на одну и ту же сумму, соответствующую осуществляемой хозяйственной операции. Валюта баланса остается в этом случае неизменной, поскольку происходит только перегруппировка средств организации между статьями актива баланса.

Математически этот тип изменений в балансе можно выразить следующим образом:

$$A + n - n = П,$$

где A — актив бухгалтерского баланса; $П$ — пассив бухгалтерского баланса;
 n — сумма хозяйственной операции.

ПРИМЕР

С расчетного счета организации получены денежные средства в кассу для выдачи заработной платы в сумме 300 тыс. руб. При осуществлении данной хозяйственной операции затрагивается только актив баланса. В результате сумма денежных средств на расчетном счете уменьшается на 300 тыс. руб., а в кассе — увеличивается. Валюта баланса остается неизменной.

$$A + 300 \text{ тыс. руб.} - 300 \text{ тыс. руб.} = П.$$

II тип хозяйственных операций. При осуществлении хозяйственных операций II типа изменения происходят в составе источников хозяйственных средств организации, т. е. в пассиве баланса. При этом одна статья пассива баланса увеличивается, а другая — уменьшается на одну и ту же сумму, соответствующую осуществляемой хозяйственной операции. Валюта баланса остается в этом случае неизменной, поскольку происходит только перегруппировка источников хозяйственных средств организации между статьями пассива баланса.

Математически этот тип изменений в балансе можно выразить следующим образом:

$$A = П + n - n.$$

ПРИМЕР

Из заработной платы сотрудников организации удержан налог на доходы физических лиц в сумме 280 тыс. руб. При осуществлении данной хозяйственной операции затрагивается только пассив баланса. В результате сумма денежных средств, подлежащих выдаче сотрудникам организации в качестве заработной платы, уменьшается на 280 тыс. руб., а задолженность организации перед государственным бюджетом в части расчетов по налогу на доходы физических лиц — увеличивается. Валюта баланса остается неизменной.

$$A = П + 280 \text{ тыс. руб.} - 280 \text{ тыс. руб.}$$

III тип хозяйственных операций. При осуществлении хозяйственных операций III типа изменения происходят в составе хозяйственных средств организации и источников их образования, т. е. в активе и пассиве баланса. При этом происходит одновременное увеличение по одной статье актива и пассива баланса на одну и ту же сумму, соответствующую осуществляемой хозяйственной операции. Валюта баланса в этом случае увеличивается.

Математически этот тип изменений в балансе можно выразить следующим образом:

$$A + n = П + n.$$

ПРИМЕР

Оприходованы на склад организации материалы, полученные от поставщиков, в сумме 460 тыс. руб. При осуществлении данной хозяйственной операции затрагивается актив и пассив баланса. В результате увеличивается стоимость материалов на складе организации, показываемых в активе баланса, на сумму 460 тыс. руб. также увеличивается задолженность организации перед поставщиками материалов, отражаемая в пассиве бухгалтерского баланса. Валюта баланса увеличивается.

$$A + 460 \text{ тыс. руб.} = П + 460 \text{ тыс. руб.}$$

IV тип хозяйственных операций. При осуществлении хозяйственных операций IV типа изменения происходят в составе хозяйственных средств организации и источников их образования, т. е. в активе и пассиве баланса. При этом происходит одновременное уменьшение по одной статье ак-

тива и пассива баланса на одну и ту же сумму, соответствующую осуществляемой хозяйственной операции. Валюта баланса в этом случае уменьшается.

Математически этот тип изменений в балансе можно выразить следующим образом:

$$A - n = П - n.$$

ПРИМЕР

Выдана из кассы заработная плата сотрудникам организации в сумме 220 тыс. руб. При осуществлении данной хозяйственной операции затрагивается актив и пассив баланса. В результате уменьшается сумма наличных денежных средств в кассе организации, отражаемая в активе баланса, на 220 тыс. руб. и сокращается задолженность организации перед сотрудниками в части заработной платы, показываемая в пассиве баланса. Валюта баланса уменьшается.

$$A - 220 \text{ тыс. руб.} = П - 220 \text{ тыс. руб.}$$

1.6. Счета бухгалтерского учета и метод двойной записи

Система счетов бухгалтерского учета — это способ экономической группировки и отражения изменений, происходящих с объектами бухгалтерского наблюдения, с целью текущего контроля.

На счетах бухгалтерского учета фиксируется каждый факт хозяйственной деятельности организации и результаты его воздействия на объект бухгалтерского наблюдения. Природа экономических воздействий имеет два основных направления: увеличение (+) и уменьшение (–). В этой связи структура счета предполагает наличие двух составляющих частей, каждая из которых предназначена для отражения изменений, направленных на увеличение или уменьшение первоначальной величины показателя, характеризующего состояние объекта наблюдения на начало отчетного периода.

По внешнему виду бухгалтерский счет представляет собой двустороннюю таблицу Т-образной формы, состоящую из двух частей. Левая часть счета называется дебет (Д-т) (от лат. *debit* — он должен), правая — кредит (К-т) (от лат. *credit* — он верит). Название счета и его кодовое обозначение пишется над таблицей с заглавной буквы и, как правило, совпадает с названием объекта наблюдения. Например, счета 01 «Основные средст-

ва», 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 80 «Уставный капитал» и т. д.

Структура любого бухгалтерского счета предполагает наличие следующих составных частей: *сальдо* (от итальянского *saldo* — расчет, остаток), непосредственно *хозяйственные операции*, оказывающие влияние на объект бухгалтерского наблюдения, и *обороты*.

Состояние учитываемого объекта бухгалтерского наблюдения на начало отчетного периода называется *начальное сальдо* или начальный остаток и обозначается на счетах как C_n . Состояние учитываемого объекта бухгалтерского наблюдения на конец отчетного периода называется *конечное сальдо* или конечный остаток и обозначается как C_k . Сумма всех записей, сделанных за отчетный период по каждой хозяйственной операции, отраженной на соответствующей стороне счета, называется *оборотом*. Соответственно, в зависимости от того, на какой стороне счета были сделаны бухгалтерские записи, выделяют *дебетовый оборот*, который обозначается на счетах как $Об_d$, и *кредитовый оборот*, обозначаемый как $Об_k$.

В обобщенном виде структуру бухгалтерского счета можно представить следующим образом (рис. 1.6):

Номер и название бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
C_n	C_n
Хозяйственные операции, приводящие к изменению состояния объекта бухгалтерского наблюдения ($\pm$)	Хозяйственные операции, приводящие к изменению состояния объекта бухгалтерского наблюдения ($\pm$)
$Об_d$	$Об_k$
C_k	C_k

Рис. 1.6. Структура бухгалтерского счета, применяемая в учебных целях

Рассмотренная структура счета используется преимущественно в учебных целях. В организациях для отражения хозяйственных операций применяется более сложная структура счета. В целях получения аналитических данных на счете дополнительно указываются дата операции и ее содержание. Примерная структура счета, открываемого в организациях, может быть представлена следующим образом (см. рис. 1.7).

Номер и название бухгалтерского счета

Дебет				Кредит			
№ п/п	Дата операции	Содержание операции	Сумма	№ п/п	Дата операции	Содержание операции	Сумма

Рис. 1.7. Структура бухгалтерского счета, применяемая в практической деятельности

По отношению к бухгалтерскому балансу счета бухгалтерского учета подразделяются на балансовые и забалансовые счета.

Балансовые счета — это счета бухгалтерского учета, сальдо по которым отражается в бухгалтерском балансе (например, счета 01 «Основные средства», 50 «Касса», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и т. д.).

Забалансовые счета — это счета, предназначенные для бухгалтерского учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся в ее временном пользовании или распоряжении, а также условных прав и обязательств организации, обусловленных хозяйственными договорами (например, 001 «Арендованные основные средства», 004 «Товары, принятые на комиссию», 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и т. д.).

В зависимости от состава учитываемых на счетах бухгалтерского учета объектов наблюдения выделяют три основные группы счетов: активные, пассивные и активно-пассивные счета.

Назначение и структура активного счета

Активные счета предназначены для учета состояния и движения имущества организации (внеоборотных активов, материально-производственных запасов, денежных средств, финансовых вложений), дебиторской задолженности и расходов организации в денежной оценке (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Объекты бухгалтерского наблюдения, учитываемые на активных счетах

Все активные счета имеют следующую структуру:

1. Начальное и конечное сальдо (остаток) по счету может быть только дебетовым.

2. Оборот по дебету счета означает поступление имущества, увеличение дебиторской задолженности или осуществление расходов организацией.

3. Оборот по кредиту счета означает использование (выбытие) имущества, погашение дебиторской задолженности или списание расходов организации.

В обобщенном виде структуру активного бухгалтерского счета можно представить следующим образом (рис. 1.9).

Номер и название активного бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
C_n	
Хозяйственные операции, приводящие к увеличению (поступлению) активов организации (+)	Хозяйственные операции, приводящие к уменьшению (выбытию) активов организации (—)
$Об_d$	$Об_k$
C_k	

Рис. 1.9. Структура активного бухгалтерского счета

Остаток на конец отчетного периода по активному счету рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + Об_d - Об_k.$$

Конечное сальдо не может быть меньше нуля, так как невозможно использовать имущества больше, чем его было получено на момент осуществления хозяйственной операции. По активному счету может быть нулевое сальдо при условии, что $C_n + Об_d = Об_k$. Это возможно, например, тогда, когда в отчетном периоде произошло выбытие всех активов организации, учтенных на соответствующем счете.

К активным счетам относят счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.

Назначение и структура пассивного счета

Пассивные счета предназначены для учета состояния и движения источников образования имущества организации, кредиторской задолженности и доходов организации в денежной оценке (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Объекты бухгалтерского наблюдения, учитываемые на пассивных счетах

Все пассивные счета имеют следующую структуру:

1. Начальное и конечное сальдо (остаток) по счету может быть только кредитовым.
2. Оборот по дебету счета означает использование источника образования имущества организации, погашение кредиторской задолженности или списание доходов организации.
3. Оборот по кредиту счета означает увеличение источника образования имущества, возникновение кредиторской задолженности или образование дохода организации.

В обобщенном виде структуру пассивного бухгалтерского счета можно представить следующим образом (рис. 1.11).

Номер и название пассивного бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
	C_n
Хозяйственные операции, приводящие к уменьшению (использованию) капитала и обязательств организации (–)	Хозяйственные операции, приводящие к увеличению (формированию) капитала и обязательств организации (+)
$Об_d$	$Об_k$
	C_k

Рис. 1.11. Структура пассивного бухгалтерского счета

Остаток на конец отчетного периода по пассивному счету рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + Об_k - Об_d.$$

Конечное сальдо не может быть меньше нуля, так как невозможно использовать источников больше, чем их было сформировано на момент осуществления хозяйственной операции. По пассивному счету может быть нулевое сальдо при условии, что $C_n + Об_k = Об_d$. Это возможно, например, тогда, когда в отчетном периоде сформированный ранее источник имущества организации был полностью использован.

К пассивным счетам относят счета 02 «Амортизация основных средств», 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Назначение и структура активно-пассивного счета

Активно-пассивные счета объединяют в себе признаки активных и пассивных счетов и могут менять свой характер в зависимости от содержания отражаемых на них хозяйственных операций. Такие счета могут иметь как дебетовое сальдо, так и кредитовое, которые в бухгалтерском балансе организации показываются отдельно.

Выделяют активно-пассивные счета двух видов:

- счета с односторонним сальдо (дебетовым или кредитовым);
- счета с двусторонним сальдо (дебетовым и кредитовым одновременно).

Структура активно-пассивного счета с односторонним сальдо аналогична рассмотренным структурам активного и пассивного счетов. Разница состоит лишь в том, что такие счета имеют «плавающее сальдо», которое может быть либо дебетовым, либо кредитовым в зависимости от результата проведенных в течение отчетного периода операций. Отметим, что «плавающее сальдо» никогда не может быть одновременно дебетовым и кредитовым. Например, счет 99 «Прибыли и убытки» может иметь или дебетовое, или кредитовое сальдо в зависимости от характера полученного в течение отчетного периода финансового результата. При получении прибыли сальдо по данному счету будет кредитовое, а при получении убытка — дебетовое.

К активно-пассивным счетам с односторонним сальдо относят также счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Структура *активно-пассивного счета с двусторонним сальдо* сочетает в себе признаки как активного, так и пассивного счетов. В результате такой счет может иметь и дебетовое, и кредитовое сальдо одновременно. При этом остатки по такому счету показываются отдельно в активной и пассивной части бухгалтерского баланса. Одновременное наличие дебетового и кредитового остатков получило название *развернутого сальдо*.

Развернутое сальдо по активно-пассивному счету в обычном порядке без детализированного учета определить невозможно. Для его расчета необходимо вести отдельный учет по хозяйственным операциям, оказывающим влияние на активную и пассивную часть бухгалтерского счета. При этом конечный остаток также рассчитывается отдельно по дебету и кредиту. Сворачивать сальдо по активно-пассивному счету категорически запрещается, так как это может существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности организации. Это обусловлено тем, что активно-пассивные счета с двусторонним сальдо представлены в основном счетами учета расчетов, на которых учитываются как дебиторы, так и кредиторы организации. Объединение дебетового и кредитового остатка по расчетам с ними приведет к суммарному сокращению задолженности организации, что может повлиять на правильность принятия экономических решений пользователями бухгалтерской отчетности.

В обобщенном виде структуру активно-пассивного бухгалтерского счета с двусторонним сальдо можно представить следующим образом (рис. 1.12):

Номер и название активно-пассивного бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
С_и	С_п
Хозяйственные операции, приводящие к изменению состояния объекта бухгалтерского наблюдения (±)	Хозяйственные операции, приводящие к изменению состояния объекта бухгалтерского наблюдения (±)
Об_д	Об_к
С_к	С_к

Рис. 1.12. Структура активно-пассивного бухгалтерского счета с двусторонним сальдо

К активно-пассивным счетам с двусторонним сальдо относят счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др.

Счета синтетического и аналитического учета и их взаимосвязь. План счетов

В системе счетов бухгалтерского учета формируется экономическая информация различной степени детализации, необходимая внутренним и внешним пользователям для управления и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организации, а также для принятия инвестиционных решений. Например, для организации непрерывного производственного процесса начальнику производственного цеха требуется информация не только об общем объеме производственных запасов, но и в разрезе отдельных групп и видов с тем, чтобы обеспечить их наличие в необходимом количестве. В то же время руководителю организации такая информация, как правило, не требуется, ему достаточно знать общий объем производственных запасов.

В целях получения организацией в различной степени обобщенной информации об имуществе и источниках его образования систему счетов бухгалтерского учета подразделяют на три основных уровня (порядка):

- счета I порядка — синтетические счета;
- счета II порядка — субсчета. При этом субсчета могут иметь несколько уровней: иногда встречается до 12 уровней субсчета;
- счета III, IV, V порядков и т. д. — аналитические счета.

Синтетические счета (от греч. *synthetikos* — основанный на синтезе, сводный, обобщенный, объединенный) содержат обобщенную информацию об объектах бухгалтерского наблюдения, которая формируется только в денежных измерителях. Отражение хозяйственных операций и процессов на синтетических счетах называется синтетическим учетом.

Таким образом, **синтетический учет** — это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и финансово-хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

В качестве основного регистра синтетического учета выступает Главная книга, в которой формируются остатки (сальдо) по всем синтетическим счетам, используемым организацией. Кроме того, к регистрам

синтетического учета относят журналы-ордера (при применении журнально-ордерной формы учета).

К синтетическим счетам относят счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 80 «Уставный капитал» и др. Количество синтетических счетов ограничено Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

Аналитические счета (от греческого *analytikos* — разложение, расчленение, разбор) используются в целях получения детальной информации об объектах бухгалтерского наблюдения, учитываемых на синтетических счетах. Показатели на аналитических счетах формируются в денежных, натуральных или трудовых измерителях. Аналитические счета открываются в развитие определенного синтетического счета, а степень детализации информации определяется потребностями организации. Аналитические счета могут быть счетами третьего, четвертого, пятого и т. д. порядков, в зависимости от того, какую степень детализации информации необходимо получить. Например, к синтетическому счету 01 «Основные средства» могут быть открыты следующие аналитические счета: холодильная установка, автомобиль ВАЗ 21214, письменный стол и т. д.

По строению аналитические счета практически ничем не отличаются от синтетических. Они также имеют сальдо начальное и конечное, обороты по дебету и кредиту и т. д. Отражение хозяйственных операций и процессов на аналитических счетах называется аналитическим учетом.

Таким образом, *аналитический учет* — это учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о финансово-хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Аналитический учет отличается большей степенью трудоемкости по сравнению с синтетическим учетом. Это особенно касается ведения аналитического учета основных средств, нематериальных активов, материалов, готовой продукции, товаров и т. д., т. е. тех ценностей, учет которых необходимо вести в натуральных измерителях в целях корректного определения стоимости единицы таких объектов для формирования финансового результата организации.

Не менее трудоемким является порядок организации аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда, поскольку он ведется в раз-

резу каждого сотрудника организации с указанием количества отработанного времени и начисленной заработной платы, т. е. с использованием трудового и денежного измерителей.

Аналитические счета, которые открываются в развитие синтетических счетов учета расходов, денежных средств, источников имущества организации и учета расчетных операций, ведутся, как и синтетические счета, только в денежных измерителях и, следовательно, порядок ведения аналитического учета на них является наименее трудоемким. Исключения составляют аналитические счета, показатели которых выражены в иностранной валюте, поскольку в таком случае возникает необходимость их пересчета в рубли по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации.

Записи аналитического учета производятся в группировочных и накопительных ведомостях, карточках, книгах и др. Довольно часто данные аналитического и синтетического учета объединяются в одном учетном регистре (например, в журнале-ордере).

Количество аналитических счетов не ограничено, а их состав определяется информационными потребностями организации.

Субсчета (от лат. *sub* — под; означает отношение подчиненности, зависимости) представляют собой промежуточное звено между синтетическими и аналитическими счетами. Они открываются в развитие синтетического счета и являются его составной частью. Их назначение заключается в дополнительной группировке аналитических счетов. Они используются при формировании отчетности и анализе хозяйственной деятельности в целях получения обобщенных показателей в дополнение к информации, содержащейся на синтетических счетах. Состав субсчетов определяется информационными потребностями организации. В типовом Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации¹ приведен примерный перечень субсчетов, однако организация может уточнять его, исключать и объединять субсчета, а также вводить дополнительные.

Большое количество используемых счетов для учета объектов бухгалтерского наблюдения вызывает необходимость их систематизации для обеспечения единой методологии учета в различных организациях. Это

¹ План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 7 мая 2003 г.).

достигается установлением единого перечня счетов (плана счетов), используемого для бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета — это систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета, отражающий группировку информации о финансово-хозяйственной деятельности организации.

В российской системе бухгалтерского учета разработан и используется единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н, который должен применяться всеми организациями независимо от их организационно-правовой формы. Исключение составляют кредитные, страховые и бюджетные организации, поскольку для них утверждены специальные планы счетов.

Сущность метода двойной записи и его контрольное значение

В результате осуществления хозяйственных операций происходят изменения в составе средств организации и источников их образования. В связи с этим любой факт хозяйственной деятельности затрагивает два объекта бухгалтерского наблюдения, а следовательно, и два бухгалтерских счета.

Двойственное отражение факта хозяйственной деятельности организации заключается в том, что он должен быть отражен по дебету одного и по кредиту другого счета в одинаковой сумме. Это и составляет суть метода двойной, или диграфической, записи.

Метод двойной записи — это способ взаимосвязанного отражения каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого в одной и той же сумме.

С методом двойной записи тесно связаны понятия «корреспонденция счетов» и «бухгалтерская запись (проводка)».

Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, которая выражается записью факта хозяйственной деятельности в дебет одного счета с кредита другого в одной и той же сумме. Счета бухгалтерского учета, между которыми возникает такая взаимосвязь, называются **корреспондирующими счетами**. Причем один счет всегда корреспондирует по дебету, а другой — по кредиту.

Обозначение корреспонденции счетов, т. е. наименования дебетуемых и кредитуемых счетов с указанием суммы по конкретной хозяйственной операции, называется **бухгалтерской записью** или **проводкой**.

Любая бухгалтерская запись (проводка) имеет следующую структуру:

1. Содержание хозяйственной операции.
2. Сумма хозяйственной операции.
3. Дебетуемый счет.
4. Кредитуемый счет.

ПРИМЕР

Погашена с расчетного счета организации задолженность перед поставщиком за полученные товары в сумме 118 000 руб.

Содержание хозяйственной операции	Сумма	Дебет	Кредит
Погашена с расчетного счета организации задолженность перед поставщиком за полученные товары	118 000 руб.	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»

Этапы составления бухгалтерской записи (проводки)

Процесс составления бухгалтерских записей (проводок) предполагает прохождение нескольких этапов:

1. Определение сущности происходящих в результате хозяйственной операции изменений в имуществе организации и источниках его образования.
2. Выявление объектов бухгалтерского наблюдения, затрагиваемых в результате хозяйственной операции.
3. Выбор номеров счетов бухгалтерского учета, предусмотренных для отражения информации о данных объектах.
4. Определение характера выбранных счетов (активные, пассивные, активно-пассивные).
5. Определение направления воздействия хозяйственной операции на объекты бухгалтерского наблюдения (увеличение (+) или уменьшение (-)).
6. Составление бухгалтерской записи (проводки), т. е. определение дебетуемого и кредитуемого счетов.

ПРИМЕР

В кассу организации с расчетного счета получены наличные денежные средства в сумме 150 000 руб. для выдачи заработной платы.

Составим бухгалтерскую запись (проводку) по данной хозяйственной операции в соответствии с выделенными этапами:

1. В результате указанной операции безналичные денежные средства, находящиеся на расчетном счете организации, были сняты кассиром со счета в банке и помещены в кассу организации в наличной денежной форме.

2. Указанная операция затрагивает два объекта учета: кассу и расчетный счет организации.

3. Для учета наличных денежных средств, находящихся в кассе организации, предназначен счет 50 «Касса», а для учета безналичных денежных средств на расчетном счете — счет 51 «Расчетные счета».

4. Счета 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета» являются активными, следовательно, увеличение имущества организации на этих счетах отражается по дебету, а уменьшение — по кредиту счета.

5. Посредством осуществления данной операции произошло увеличение наличных денежных средств в кассе организации и уменьшение безналичных денежных средств на расчетном счете.

6. Бухгалтерская запись (проводка) будет выглядеть следующим образом:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 150 000 руб. — получены с расчетного счета в кассу организации денежные средства для выдачи заработной платы.

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них указанную хозяйственную операцию:

50 «Касса»		51 «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
150 000 руб.			150 000 руб.

ПРИМЕР

Из кассы организации выданы наличные денежные средства в счет погашения задолженности по заработной плате в сумме 150 000 руб.

Составим бухгалтерскую запись (проводку) по данной хозяйственной операции в соответствии с выделенными этапами:

1. В результате указанной операции сотрудникам организации были выданы наличные денежные средства из кассы в счет погашения задолженности по заработной плате.

2. Данная операция затрагивает два объекта учета: кассу и кредиторскую задолженность организации перед сотрудниками по заработной плате.

3. Для учета наличных денежных средств, находящихся в кассе организации, предназначен счет 50 «Касса», а для учета кредиторской задолженности — счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

4. Счет 50 «Касса» является активным, следовательно, увеличение имущества организации на этом счете отражается по дебету, а уменьшение — по кредиту счета. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» является активно-пассивным, увеличение кредиторской задолженности на этом счете отражается по кредиту, а погашение — по дебету.

5. Посредством осуществления данной операции произошло уменьшение наличных денежных средств в кассе организации и уменьшение кредиторской задолженности организации перед сотрудниками по заработной плате.

6. Бухгалтерская запись (проводка) будет выглядеть следующим образом:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса» — 150 000 руб. — выданы из кассы организации денежные средства в счет погашения задолженности по заработной плате.

Откроем счета бухгалтерского учета и отразим на них указанную хозяйственную операцию:

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		50 «Касса»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
150 000 руб.			150 000 руб.

1.7. Учетная политика

Законодательство, регулирующее вопросы организации и ведения бухгалтерского учета, устанавливает общие теоретические и методологические основы и принципы построения учетного процесса. Однако раз-

нообразие видов хозяйственной деятельности не позволяет учесть на законодательном уровне все возможные варианты организации учета хозяйствующего субъекта. В этой связи организация, ориентируясь на потребности системы управления и сложившуюся практику ведения бухгалтерского учета, в рамках действующего законодательства самостоятельно разрабатывает или выбирает из предложенных способы отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактов ее хозяйственной деятельности и на этой основе формирует учетную политику.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) под **учетной политикой организации** понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. При этом под способами ведения бухгалтерского учета понимают способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика формируется путем выбора способов ведения бухгалтерского учета из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией самостоятельно осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из общепринятых норм действующего законодательства по бухгалтерскому учету. При этом в отношении отдельно взятого вопроса организация должна выбрать или разработать один способ ведения бухгалтерского учета, который должен применяться всеми структурными подразделениями организации, в том числе выделенными на отдельный баланс, если иное не установлено нормами действующего законодательства.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год, и ее изменение может производиться только в строго определенных случаях. Таким образом, достигается обеспечение сопоставимости данных бухгалтерского учета, полученных за различные отчетные периоды.

Основной задачей *учетной политики организации* является объективное отражение фактов ее хозяйственной деятельности в системе бухгалтерского учета в управленческих целях.

В качестве лица, ответственного за формирование учетной политики организации, выступает **главный бухгалтер**, который на основе своих знаний, профессионального опыта и понимания деятельности организации выбирает способы ведения бухгалтерского учета, способствующие достоверному отражению фактов хозяйственной деятельности организации в отчетности.

Принятая учетная политика утверждается **руководителем организации**. Утверждение учетной политики осуществляется посредством издания приказа или другого организационно-распорядительного документа, обязывающего руководствоваться принятой учетной политикой при организации и ведении бухгалтерского учета в хозяйствующем субъекте.

Необходимо отметить, что говорить о сроках формирования учетной политики можно только в отношении вновь созданных организаций. Это обусловлено тем, что принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно из года в год, претерпевая изменения только в установленных на законодательном уровне случаях. Все остальные организации, т. е. существующие более одного отчетного периода, должны были сформировать учетную политику в том отчетном периоде, за который была представлена первая бухгалтерская отчетность.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица, т. е. со дня государственной регистрации. При этом принятая организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Совокупность решаемых с помощью учетной политики вопросов рассматривается в двух аспектах: организационно-техническом и методическом.

Организационно-технический аспект учетной политики определяет формы организации и ведения бухгалтерского учета хозяйствующим субъектом и включает в себя выбор, разработку и утверждение следующих элементов:

1. *Порядок организации бухгалтерского учета.* Порядок организации бухгалтерского учета определяет руководитель, который в зависимости от объема ученой работы может учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализирован-

ной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

2. *Рабочий план счетов.* Рабочий план счетов разрабатывается организацией на базе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации. Он должен содержать перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения учета и формирования отчетности в соответствии с требованиями своевременности, полноты и достоверности. При этом организация вправе использовать не все предусмотренные типовым Планом счетов бухгалтерского учета счета, а только те из них, которые требуются ей для достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности. Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином РФ вводить дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов. Что касается субсчетов, то организация вправе добавлять в типовой План счетов новые субсчета, исключать и объединять существующие, уточнять их содержание и т. п.

3. *Форма бухгалтерского учета.* Организация самостоятельно выбирает или разрабатывает форму бухгалтерского учета в зависимости от информационных потребностей системы управления, специфики деятельности организации, ее технической оснащенности и уровня квалификации учетного персонала. Организации могут использовать журнально-ордерную форму, мемориально-ордерную, автоматизированную и т. п. В настоящее время большинство организаций использует различные варианты автоматизированной формы учета с применением бухгалтерских компьютерных программ («1С:Бухгалтерия», «ТурбоБухгалтер», «Инфо-Бухгалтер», «ИНФИН-Бухгалтерия», «БЭСТ», «Парус» и т. д.).

4. *Формы первичных учетных документов.* Для оформления отдельных хозяйственных операций Госкомстатом РФ утверждены Альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, руководствоваться которыми должны все хозяйствующие субъекты. Это означает, что при наличии утвержденных унифицированных форм первичной учетной документации организация обязана их использовать в своей деятельности. Если для оформления хозяйственной операции унифицированные формы первичной учетной документации не предусмотрены, то организация может самостоятельно разработать и утвердить форму первичного учетного документа или модифицировать типовую унифицированную форму посредством внесения дополнительных реквизитов.

При этом необходимо соблюдать требование о наличии в такой форме всех необходимых реквизитов: наименования документа, даты составления документа, наименования организации, от имени которой составлен документ, содержания хозяйственной операции, измерителей хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личных подписей указанных лиц.

В случае необходимости организация может также самостоятельно разработать формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, ориентируясь на потребности системы управления и специфику финансово-хозяйственной деятельности.

5. *Правила документооборота и технология обработки учетной информации.* Правила документооборота в организации регламентируются утверждаемым в составе учетной политики графиком документооборота, представляющим собой схему или перечень работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым структурным подразделением организации, а также всеми исполнителями с отражением их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы. Контрольные функции по соблюдению графика документооборота исполнителями возлагаются на главного бухгалтера.

Технология обработки информации напрямую зависит от выбранной формы бухгалтерского учета (журнально-ордерной, мемориально-ордерной, автоматизированной и т. д.). Обработка информации может вестись ручным способом, ручным способом с частичным применением средств автоматизации и автоматизированным способом. Как правило, организация выбирает тот или иной способ в зависимости от степени технической оснащенности учетного процесса.

6. *Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации.* Инвентаризация активов и обязательств организации проводится в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации. При этом в учетной политике организации подлежит отражению как минимум следующая информация: периодич-

ность проведения инвентаризации, ее продолжительность, а также перечень активов и обязательств, подлежащих инвентаризации.

Положения учетной политики организации в этой части не распространяются на инвентаризации, проводимые в обязательном порядке, например, при выявлении фактов хищения, перед составлением годового бухгалтерского отчета, в случае смены материально ответственных лиц, при реорганизации или ликвидации организации и в ряде других случаев. Это обусловлено тем, что независимо от наличия или отсутствия соответствующей записи в приказе об учетной политике организация обязана выполнять требования действующего законодательства и инвентаризировать активы и обязательства в установленных случаях.

7. *Методы оценки отдельных видов активов и обязательств.* Во-первых, организация вправе вести бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций как в рублях и копейках, так и в целых рублях. На практике, как правило, используется вариант учета в рублях и копейках. Если организация выбирает второй вариант, то возникающие в этом случае суммовые разницы списываются на финансовые результаты организации. Во-вторых, отдельные активы и обязательства в бухгалтерском учете могут быть оценены по-разному (по восстановительной стоимости, стоимости приобретения, дисконтированной стоимости и т. д.).

8. *Порядок подготовки отчетности.* Разработка организацией порядка подготовки отчетности предусматривает определение набора показателей отчетности и алгоритмов их формирования, разработку форм отчетности, установление лиц, ответственных за ее подготовку и т. д. Кроме того, организация должна определить форму представления отчетности заинтересованным пользователям. В настоящее время отчетность может представляться заинтересованным пользователям как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Выбор способа представления отчетности зависит, прежде всего, от степени технической оснащенности организации.

9. *Порядок контроля за хозяйственными операциями.* Система внутреннего контроля организации представляет собой совокупность способов и приемов, принятых руководством организации, для осуществления упорядоченного контроля за ведением хозяйственной деятельности в целях предотвращения ошибок и нарушений. Выбор средств контроля зависит от целей, которые стремится достичь руководство организации.

В рамках системы бухгалтерского учета контрольные функции, как правило, возлагаются на внутренних или внешних аудиторов, которые следят за соблюдением организацией норм бухгалтерского и налогового законодательства, а также за сохранностью имущества организации (рис. 1.13).

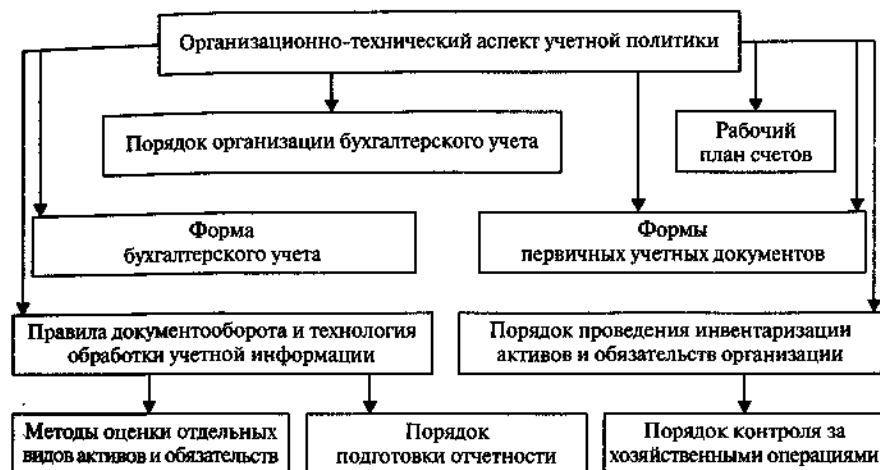


Рис. 1.13. Организационно-технический аспект учетной политики организации

Методический аспект учетной политики определяет способы ведения бухгалтерского учета по отдельным объектам бухгалтерского наблюдения, выбранные из альтернативных вариантов учета, предусмотренных действующим законодательством, или самостоятельно разработанные организацией.

В рамках методического аспекта учетной политики утверждаются: методы начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, способы учета процесса заготовления и приобретения материально-производственных запасов, порядок учета и списания расходов будущих периодов, механизм формирования затрат и т. д.

РЕЗЮМЕ

Бухгалтерский учет представляет собой формирование в соответствии с установленными требованиями документированной систематизированной информации об объектах и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Бухгалтерский учет включает в себя финансовый и управленческий учет. Финансовый и управленческий учет формируют единую систему бухгалтерского учета, однако они имеют разные цели, задачи, учетные объекты, по-разному интерпретируют факты финансово-хозяйственных процессов в организации.

Предметом бухгалтерского учета является производственно-хозяйственная и финансовая деятельность организации.

Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- факты хозяйственной жизни;
- активы;
- обязательства;
- источники финансирования деятельности;
- доходы;
- расходы.

Метод бухгалтерского учета — это совокупность способов и приемов, с помощью которых в бухгалтерском учете отражаются движение и состояние имущества и источников его образования. Метод бухгалтерского учета напрямую зависит от объектов бухгалтерского наблюдения, а также от поставленных перед учетом задач и предъявляемых к нему требований.

Процесс обработки и обобщения учетно-экономической информации в системе бухгалтерского учета представляет собой ряд этапов:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности организации.

Каждому из этих этапов присущи свои специфические способы и приемы, которые принято называть элементами метода бухгалтерского учета (см. рис. 1.4):

- первичное наблюдение объектов бухгалтерского учета — документация и инвентаризация;
- стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета — оценка и калькуляция;
- текущая группировка информации об отдельных объектах бухгалтерского учета — система счетов и двойная запись;
- итоговое обобщение информации об объектах бухгалтерского учета — бухгалтерский баланс и отчетность.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что представляет собой бухгалтерский учет и какова его роль в процессе управления организацией?
2. Охарактеризуйте основные задачи и функции бухгалтерского учета.
3. Какие основные задачи стоят перед бухгалтерским учетом в современных условиях хозяйствования?
4. Сформулируйте базовые принципы бухгалтерского учета, применяемые в России.
5. Дайте определение бухгалтерского баланса.
6. Дайте определение актива и пассива бухгалтерского баланса.
7. Охарактеризуйте основное балансовое равенство.
8. Дайте определение счетов бухгалтерского учета.

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

- Основные нормативные документы
- Понятие собственного капитала
- Учет уставного капитала
- Учет резервного капитала
- Учет добавочного капитала
- Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

2.1. Основные нормативные документы

1. Статьи 87–90, 96, 98–102, 107, 109, 113, 114 Гражданского кодекса Российской Федерации.

2. Статьи 250, 251, 280, 281 Налогового кодекса Российской Федерации.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

4. Федеральный закон «Об акционерных обществах».

5. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью».

6. Федеральный закон «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

7. Федеральный закон «О хозяйственных партнерствах».

8. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

9. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг».

10. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

11. Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. № 92н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000».

12. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

13. Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

14. Приказ Минфина РФ и ФКЦБ РФ от 29 января 2003 г. № 10н/№ 03–6/пз «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

15. Письмо Минфина РФ от 21 августа 2003 г. № 16–00–22/11 «О передаче имущества в хозяйственное ведение (оперативное управление)».

2.2. Понятие собственного капитала

Любая организация, осуществляющая производственную или иную коммерческую деятельность, должна обладать определенным капиталом. Он является главной экономической базой создания и развития коммерческой организации, экономическим ресурсом, необходимым для осуществления ее финансово-хозяйственной деятельности.

Капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

По принадлежности у предприятия¹ имеется собственный и заемный капитал.

Заемный капитал общества характеризует привлекаемые для финансирования развития предприятия на возвратной основе денежные средства или другие имущественные ценности. Источники заемного капитала можно разделить на две группы — долгосрочные и краткосрочные. К долгосрочным в российской практике относятся те заемные источники, срок погашения которых превышает двенадцать месяцев. В зарубежной практике заемные источники, выдаваемые на срок от одного года до пяти лет, считаются среднесрочными. К краткосрочному заемному капиталу можно отнести кредиты, займы со сроком погашения менее одного года, а также кредиторскую задолженность.

Собственный капитал представляет собой общую стоимость принадлежащих предприятию на праве собственности средств, которые используются им для формирования определенной части активов. Эта часть актива, сформированная за счет инвестированного в них собственного

¹ Здесь и далее слова «организация», «предприятие», «фирма», «компания» используются как синонимы.

капитала, представляет собой чистые активы предприятия. В соответствии с п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34, собственный капитал включает в себя различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов: уставный, добавочный, резервный капитал и прочие резервы, нераспределенная прибыль.

Уставный капитал. Характеризует первоначальную сумму средств предприятия, инвестированную в формирование его активов для начала осуществления хозяйственной деятельности. Он представляет собой совокупность вкладов учредителей (участников) в имущество организации при ее создании. Размер такого капитала определяется учредительными документами предприятия. Для предприятия отдельных сфер деятельности и организационно-правовых форм (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью) минимальный размер уставного капитала регулируется законодательством.

Добавочный капитал, в отличие от уставного, показывает общую ответственность всех участников. Он включает стоимость имущества, внесенного учредителями (акционерами) сверх зарегистрированной величины уставного капитала, суммы, образующиеся в результате изменений стоимости имущества при его переоценке, а также другие поступления (инвестиционный доход) в собственный капитал предприятия.

Резервный капитал — это часть собственного капитала, выделяемого из чистой прибыли организации для покрытия возможных убытков и потерь и иных целей. Величина резервного капитала и порядок его образования определяются законодательством РФ и уставом организации.

Нераспределенная прибыль — основной источник накопления имущества предприятия или организации. Это часть валовой прибыли, оставшаяся после уплаты налога на прибыль в бюджет и отвлечения средств за счет прибыли на другие цели.

Все собственные средства в той или иной степени служат источниками формирования средств, используемых организацией для достижения поставленных целей. Все статьи собственного капитала формируются в соответствии с законодательством РФ, учредительными документами и учетной политикой.

2.3. Учет уставного капитала

Вновь созданная организация может начать свою деятельность при наличии уставного капитала. Он образуется за счет взносов учредителей. В уставный капитал организации могут быть внесены денежные средства, основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги, имущественные права.

Уставный капитал представляет собой сумму средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения основной деятельности организации. Он определяет меру ответственности коммерческого предприятия перед кредиторами. Именно поэтому размер его уставного капитала определяется учредительными документами или регламентируются законодательно. Кроме того, ГК РФ и конкретными законами о коммерческих предприятиях установлено, что уставный капитал для разных типов предприятий должен быть оплачен полностью или частично уже на момент их государственной регистрации.

Порядок учета уставного капитала (или его разновидности) зависит от организационно-правовой формы компании.

В настоящее время в практике рыночного хозяйствования применяются следующие организационно-правовые формы создания организаций (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Классификация хозяйствующих субъектов по формам собственности

Хозяйственными товариществами признаются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) складочным капиталом. Имущество, созданное за счет вкладов учредителей (участников), а также произведенное и приобретенное хозяйственным товариществом в процессе его деятельности, принадлежит ему на праве собственности. Хозяйственные товарищества как юридические лица могут образовываться в виде *полных товариществ* и *товариществ на вере* (коммандитных). Члены полного товарищества солидарно несут ответственность своим имуществом по обязательствам товарищества. Это означает, что если величины складочного капитала окажется недостаточно для погашения требований кредиторов, то взыскание по долгам может быть направлено на их имущество в суммах, пропорциональных взносу в складочный капитал. Прибыль и убытки полного товарищества распределяются между его участниками пропорционально их долям в складочном капитале.

Если вследствие понесенных товариществом убытков стоимость его чистых активов станет меньше размера его складочного капитала, полученная товариществом прибыль не распределяется между участниками до тех пор, пока стоимость чистых активов не превысит размер складочного капитала.

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается учрежденное одним или несколькими лицами хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров; участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участниками ООО могут быть граждане и юридические лица, при этом число участников общества не должно быть более 50. В случае если число участников общества превысит установленный предел, то ООО в течение года должно быть преобразовано в открытое акционерное общество (ОАО) или в производственный кооператив. Вместе с тем ООО не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица.

Общество с дополнительной ответственностью (ОДО) учреждается одним или несколькими лицами в порядке, аналогичном учреждению ООО. Различие между ними состоит в том, что участники ОДО принимают на себя ответственность по обязательствам общества не только в размере

вкладов, но и другим своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере стоимости к стоимости их вкладов.

Акционерным обществом признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное количество обыкновенных и привилегированных акций. Решение об учреждении общества принимается учредительным собранием. Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков лишь в пределах стоимости принадлежащих им акций. Число учредителей открытого акционерного общества (ОАО) не ограничено; число учредителей закрытого акционерного общества (ЗАО) не может превышать 50.

Хозяйственным партнерством признается созданная двумя или более лицами коммерческая организация, в управлении деятельностью которой принимают участие участники партнерства, а также иные лица в пределах и в объеме, которые предусмотрены соглашением об управлении партнерством.

Участники партнерства не отвечают по обязательствам партнерства и несут риск убытков, связанных с деятельностью партнерства, в пределах сумм внесенных ими вкладов.

Хозяйственное партнерство не вправе осуществлять эмиссию облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг, не может быть учредителем (участником) других юридических лиц, за исключением союзов и ассоциаций. Партнерство не может быть учреждено одним лицом и не может стать впоследствии партнерством с одним участником. Вместе с тем число участников партнерства не должно быть более пятидесяти и менее двух. Если число участников партнерства уменьшится до одного участника, партнерство подлежит реорганизации в соответствии с Федеральным законом «О хозяйственных партнерствах» или ликвидации в судебном порядке по требованию заинтересованных лиц, либо органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, либо иных государственных органов, которым право на предъявление такого требования предоставлено федеральным законом. В случае превышения установленного предела по количеству участников партнерство в течение года должно преобразоваться в акционерное общество. Если в течение указанного срока этого не произойдет, оно также подлежит ликвидации в судебном порядке.

Прибыль и убытки от деятельности распределяются один раз в год между участниками хозяйственного партнерства пропорционально их долям в складочном капитале.

Производственный кооператив — это добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Уставный капитал производственного кооператива носит название паевого фонда.

Имущество, находящееся в собственности кооператива, делится на паи его членов в соответствии с уставом. В соответствии с уставом некоторая часть имущества кооператива может обособляться в неделимый фонд. Имущество, входящее в состав такого неделимого фонда, не включается в паи членов, и на него не может быть обращено взыскание по долгам.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, создается по решению уполномоченного на то государственного органа или органа местного самоуправления. Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником. Имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности Российской Федерации, субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию. Самому предприятию имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям).

В различных организационных формах экономических субъектов для характеристики уставного капитала, вносимого учредителями или участниками при регистрации организации, применяются различные понятия. Отличительные особенности формирования уставного капитала предприятий различных организационно-правовых форм приведены в табл. 2.1.

Независимо от того, в какой форме выступает уставный капитал, его учет ведется на счете 80 «Уставный капитал». Счет пассивный. Кредитовое сальдо счета показывает величину зафиксированного в учредительных документах уставного капитала.

В акционерных компаниях к счету 80 «Уставный капитал» могут быть открыты следующие субсчета:

80-1 «Объявленный капитал» — в сумме, зафиксированной в уставе и других учредительных документах;

Таблица 2.1
Сравнительная характеристика порядка формирования уставного капитала (УК) на предприятиях различных организационно-правовых форм

	Акционерное общество	Общество с ограниченной ответственностью	Хозяйственное партнерство	Хозяйственное товарищество	Производственный кооператив	Государственное муниципальное унитарное предприятие
Форма УК	Уставный капитал	Уставный капитал	Складочный капитал	Складочный капитал	Паевой фонд	Уставный фонд
Способ формирования УК	Складывается из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами	Складывается из номинальной стоимости долей его участников	Формируется за счет вкладов участников партнерства, которые не могут быть освобождены от обязанности по внесению такого вклада ¹	Складывается из номинальной стоимости долей участников	Формируется за счет объединения его членами имущественных паевых взносов	Формируется как сумма основных и оборотных средств, безвозмездно выделяемых собственником организации — государством для обеспечения финансово-хозяйственной деятельности
Минимальный размер УК	Для ОАО не менее 1000 МРОТ, а для ЗАО — не менее 100 МРОТ ² , установленного федеральным законом на дату регистрации общества	Не менее 10 000 руб. ³	Не установлен законодательно	Не установлен законодательно, определяется учредительными документами. При этом он не является фиксированным и может изменяться	Не установлен законодательно	Размер уставного фонда государственного предприятия должен составлять не менее 5000 МРОТ, а муниципального — не менее чем 1000 МРОТ, уставных федеральных

Окончание табл. 2.1

	Акционерное общество	Общество с ограниченной ответственностью	Хозяйственное партнерство	Хозяйственное товарищество	Производственный кооператив	Государственное муниципальное унитарное предприятие
Порядок оплаты УК	На день регистрации общества должен быть оплачен не менее чем на 50 %	На момент государственной регистрации общества должен быть оплачен не менее чем наполовину	Не урегулирован федеральным законодательством и должен быть описан в соглашении об управлении партнерством	На день регистрации должен быть оплачен не менее чем на 50 %. Остальная часть должна быть внесена в сроки, установленные учредительным договором. При невыполнении указанной обязанности участник обязан уплатить товариществу 10 % годовых с невнесенной части вклада и возместить причиненные убытки	На момент регистрации должно быть внесено не менее 10 % паевого фонда. Оставшаяся часть может быть внесена в течение года с момента регистрации	Должен быть полностью сформирован собственником имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации такого предприятия

¹ Федеральный закон «О хозяйственных партнерствах».

² В настоящий момент МРОТ для определения кратности составляет 100 руб.

³ В соответствии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

80-2 «Подписной капитал» — на сумму акций, по которым произведена подписка;

80-3 «Оплаченный капитал» — в сумме средств, внесенных участниками в момент подписки;

80-4 «Изъятый капитал» — в сумме стоимости акций, изъятых из обращения путем выкупа их обществом у акционеров.

На момент государственной регистрации акционерного общества все акции организации учитываются на субсчете 80-1 «Объявленный капитал», а затем по мере подписки, оплаты и выкупа перечисляются с одного субсчета на другой.

По кредиту счета 80 «Уставный капитал» отражается сумма вкладов в уставный капитал, а также увеличение уставного капитала по различным причинам в соответствии с действующим законодательством. По дебету счета 80 «Уставный капитал» отражается уменьшение уставного капитала.

После государственной регистрации (внесения информации в реестр юридических лиц) на счете 80 «Уставный капитал» отражается величина уставного капитала с одновременным начислением задолженности учредителей по вкладам:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

В бухгалтерском учете формирование паевого фонда производственного кооператива может отражаться проводкой:

Дебет счетов 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Вкладом в уставный капитал предприятия могут быть деньги, ценные бумаги (за исключением хозяйственного партнерства, в котором вкладом не могут выступать ценные бумаги, кроме облигаций хозяйственных обществ, определяемых уполномоченным органом исполнительной власти в сфере финансовых рынков), другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Фактическое поступление вкладов учредителей проводится:

- на сумму денежных, валютных средств:

*Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам
в уставный (складочный) капитал»;*

- на сумму стоимости оборудования, незаконченных объектов капитальных вложений:

Дебет счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»

*Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам
в уставный (складочный) капитал»;*

- на сумму стоимости материалов, товаров:

Дебет счета 10 «Материалы», 41 «Товары»

*Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам
в уставный (складочный) капитал»;*

- на сумму стоимости основных средств, нематериальных активов:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

*Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам
в уставный (складочный) капитал»;*

Дебет счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Денежная оценка имущества общества с ограниченной ответственностью, вносимого для оплаты долей в уставном капитале, утверждается единогласным решением общего собрания участников общества.

Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника в уставном капитале общества, оплачиваемой денежными средствами, составляет более чем двадцать тысяч рублей, в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик¹.

Денежный вклад в иностранной валюте определяется по курсу на дату регистрации. Валютная курсовая разница, возникающая в связи с несопадением дат регистрации предприятия и поступления денежных средств на валютный счет, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету

¹ Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью».

(ПБУ 3/2006) «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» относится на счет 83 «Добавочный капитал».

ПРИМЕР

Доля иностранного учредителя в уставном капитале общества определена в размере 5000 долл. На момент регистрации предприятия курс доллара был 31 руб., на дату поступления средств на валютный счет общества курс составил 30 руб./долл. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

- 1) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 155 000 руб. (5000 руб. × 31 руб.) — учтена доля иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал;

- 2) *Дебет счета 52 «Валютные счета»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» — 150 000 руб. (5000 руб. × 30 руб.) — отражен вклад учредителя на дату поступления денежных средств на валютный счет;

- 3) *Дебет счета 83 «Добавочный капитал»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» — 5000 руб. (155 000 руб. — 150 000 руб.) — отражена отрицательная курсовая разница.

Увеличение уставного капитала

Величина уставного капитала может по решению учредителей увеличиваться или уменьшаться в процессе финансово-хозяйственной деятельности, с обязательной регистрацией изменений в учредительных документах.

Уставный капитал акционерного общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров. Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение.

Увеличение уставного капитала ООО может происходить за счет имущества общества по решению общего собрания участников общества, принятому большинством не менее двух третей голосов от общего числа голосов участников общества. Решение об увеличении уставного капитала общества за счет имущества общества может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

В бухгалтерском учете операции по увеличению уставного капитала отражаются следующими проводками:

- при направлении добавочного капитала на увеличение уставного:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал»;

- при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 80 «Уставный капитал»;

- при увеличении уставного капитала за счет дополнительной эмиссии акций АО и увеличения их номинала:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Аналогично отражается в учете увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью за счет дополнительных вкладов участников или за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество.

ПРИМЕР

Акционерное общество увеличивает уставный капитал за счет выпуска дополнительных акций, которые размещаются путем подписки. Оплата размещенных акций производится денежными средствами. Номинальная стоимость акций составляет 500 руб., а цена их размещения — 600 руб. Всего было выпущено 200 акций, которые были полностью размещены.

В бухгалтерском учете акционерного общества данная операция будет отражена следующим образом.

До регистрации изменений в уставе нужно сделать проводку:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала» — 120 000 руб. (600 руб. · 200 шт.) — отражены средства, полученные от акционеров в счет оплаты дополнительных акций.

После регистрации изменений в уставе следует сделать такие записи:

- 1) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»*

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 100 000 руб. (500 руб. × 200 шт.) — отражено увеличение уставного капитала на номинальную стоимость размещения акций;

- 2) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»*

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход» — 20 000 руб. (100 руб. · 200 шт.) — отражена сумма превышения подписной стоимости акций над их номинальной стоимостью;

- 3) *Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за акции до увеличения уставного капитала»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — 120 000 руб. — зачтена задолженность акционеров по оплате размещенных акций.

Увеличение уставного фонда государственного или муниципального предприятия допускается только после его формирования в полном объеме. Оно может осуществляться за счет дополнительно передаваемого собственником имущества:

Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

Кредит счета 80 «Уставный капитал»,

а также за счет доходов, полученных в результате деятельности такого предприятия:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Уменьшение уставного капитала

Организации вправе (а в случаях, предусмотренных федеральными законами, обязаны) уменьшить свой уставный капитал.

Уставный капитал хозяйственного общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций (долей участников) или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций (погашения долей).

Однако уменьшение уставного капитала общества путем приобретения и погашения части акций допускается только в том случае, если такая возможность предусмотрена уставом общества.

Общество не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше минимального размера уставного капитала, определенного в соответствии с законодательством РФ. Решение об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем приобретения части акций в целях сокращения их общего количества принимается общим собранием акционеров. Но такое решение не может быть принято:

- 1) до момента полной оплаты всего уставного капитала;
- 2) если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства);
- 3) если на день принятия такого решения стоимость чистых активов акционерного общества меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью, определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций или станет меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций в результате осуществляемых операций;
- 4) до момента полной выплаты объявленных, но не выплаченных дивидендов, в том числе невыплаченных накопленных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям.

При уменьшении уставного капитала акционерного общества за счет снижения номинальной стоимости акций в учете будет сделана следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

Выкуп собственных акций может быть осуществлен по ценам выше и ниже номинала. Положительная или отрицательная разница между номинальной стоимостью и ценой приобретения списывается на счет 83 «Добавочный капитал» или на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» соответственно. Выкупленные акции числятся в составе денежных документов на счете 81 «Собственные акции (доли)».

При выкупе собственных акций делаются следующие записи:

Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета» — отражен выкуп собственных акций;

Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — учтена положительная разница (доход), возникшая при выкупе;

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

Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» — учтена отрицательная разница (расход), возникшая при выкупе;

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» — произведено уменьшение уставного капитала на сумму выкупленных у акционеров акций.

ПРИМЕР

Акционерное общество выкупило за наличный расчет 10 собственных акций по цене 300 руб. за акцию при номинальной их стоимости 500 руб.

В учете будут сделаны следующие записи:

1) *Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)»*

Кредит счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» — 3000 руб. (10 шт. × 300 руб.) — отражена покупная стоимость выкупленных акций;

2) *Дебет счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»*

Кредит счета 50 «Касса» — 3000 руб. — выплачено из кассы за акции;

3) *Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)»*

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 2000 руб. (5000 руб. — 3000 руб.) — отражены доходы от приобретения собственных акций;

4) Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» — 5000 руб. — отражено уменьшение уставного капитала.

При перепродаже акций с кредита счета 81 списывается стоимость их в дебет счетов учета денежных средств. Стоимость аннулированных акций списывается в уменьшение уставного капитала (Дебет 80 «Уставный капитал» – Кредит 81 «Собственные акции»), а разница в стоимости проданных и аннулированных акций — в уменьшение (Дебет 83 «Добавочный капитал» – Кредит 81 «Собственные акции (доли)») или увеличение Добавочного капитала (Дебет 81 «Собственные акции (доли)» – Кредит 83 «Добавочный капитал»).

Законодательно установлено, что, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества или общества с ограниченной ответственностью оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Стоимость чистых активов общества оценивается по данным бухгалтерского учета в порядке, установленном приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. № 10н/03–6/пз.

Уменьшение уставного фонда государственного муниципального унитарного предприятия может произойти по причине изъятия государственным органом имущества.

2.4. Учет резервного капитала

Предприятия образуют резервный капитал в соответствии с законодательством и учредительными документами. Главная задача резервного капитала состоит в покрытии возможных убытков и снижении риска кредиторов в случае ухудшения экономической конъюнктуры. Он выступает в качестве страхового фонда, создаваемого для возмещения потерь и защиты интересов третьих лиц в случае недостаточности прибыли у предприятия. Существование такого финансового источника придает последним уверенность в погашении предприятием своих обязательств. Чем

больше резервный капитал, тем большая сумма убытков может быть компенсирована и тем большую свободу маневра получает руководство предприятия при преодолении убытков.

Создание резервного капитала может носить как обязательный, так и добровольный характер. В первом случае он формируется в соответствии с законодательством России, а во втором — в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах предприятия.

В настоящее время законодательство РФ обязывает создавать резервный капитал только акционерные общества. Предприятия других организационно-правовых форм делают это в добровольном порядке. Однако если в учредительных документах не предусмотрен пункт создания резервного фонда, то предприятие не имеет права его образовывать.

Информация о величине резервного капитала в балансе предприятия имеет чрезвычайное значение для внешних пользователей бухгалтерской отчетности, которые рассматривают резервный капитал как запас финансовой прочности предприятия. Недостаточная величина обязательного резервного капитала свидетельствует либо о недостаточности прибыли, либо об использовании резервного капитала на покрытие убытков.

Размеры отчислений в резервный капитал устанавливаются собранием акционеров и фиксируются в учредительных документах организации. При этом для акционерных обществ установлена минимальная его граница — 5 % от уставного капитала предприятия.

Также для акционерных обществ законодательством установлен и четкий порядок формирования обязательного резервного фонда. Они должны ежегодно отчислять в резервный фонд не менее 5 % от своей чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда фонд достигает установленного уставом общества объема.

Средства резервного фонда предназначены для покрытия балансового убытка за отчетный год, для погашения облигаций и выкупа акций акционерного общества при отсутствии других средств. Акционерное общество может принять решение о выкупе собственных акций, как правило, с целью их дальнейшего погашения и уменьшения уставного капитала. Расходовать средства резервного фонда на такие цели можно только в том случае, если других средств недостаточно.

Резервный фонд создается предприятиями также и на случай прекращения их деятельности для покрытия кредиторской задолженности. Ни на какие другие цели использовать «резервные» средства нельзя.

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать не только на покрытие убытков и выплату доходов по облигациям, но и на увеличение уставного капитала и на покрытие различных расходов, например инвестиционные проекты.

Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на одноименном пассивном счете. По кредиту отражаются суммы отчислений в резервный капитал из прибыли, а по дебету — использование средств резервного капитала. Кредитовое сальдо показывает сумму неиспользованного резервного капитала на отчетную дату.

Отчисления в резервный капитал отражаются следующей бухгалтерской записью:

*Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит счета 82 «Резервный капитал».*

Использование средств резервного капитала на покрытие убытка отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

*Дебет счета 82 «Резервный капитал»
Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».*

При направлении сумм резервного капитала на погашение облигаций акционерного общества в бухгалтерском учете делается следующая запись:

*Дебет счета 82 «Резервный капитал»
Кредит счетов 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».*

ПРИМЕР

Акционерное общество разместило 1000 облигаций номинальной стоимостью 500 руб. каждая. Начисленные за период обращения проценты составили 50 000 руб. По истечении срока обращения облигации были погашены. Для предотвращения убытка совет директоров принял решение погасить начисленные держателям облигаций проценты за счет резервного фонда. В бухгалтерском учете произведены следующие записи:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — 500 000 руб. (500 руб./шт. · 1000 шт.) — получены денежные средства при размещении облигаций;

Дебет счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — 500 000 руб.

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 500 000 руб. (500 руб./шт. · 1000 шт.) — погашены облигации и выплачены начисленные проценты;

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — 50 000 руб. — отнесены за счет резервного фонда начисленные проценты по облигациям.

Аналитический учет по счету 82 «Резервный капитал» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

2.5. Учет добавочного капитала

В процессе хозяйственной деятельности у общества может появиться новое имущество или возрасти учетная стоимость уже имеющегося, т. е. увеличиваются размеры активов. Для учета источников такого имущества или прироста его стоимости в бухгалтерском учете введено понятие добавочного капитала. Добавочный капитал является частью собственного капитала коммерческой организации. Он формируется:

- за счет прироста стоимости имущества при переоценке основных средств;
- как курсовая разница по вкладам в уставный капитал организации;
- за счет эмиссионного дохода, полученного в результате размещения акций.

Для учета добавочного капитала предусмотрен пассивный счет 83 «Добавочный капитал». Аналитический учет ведется по источникам образования и направлениям использования средств. С этой целью к счету 83 могут открываться субсчета:

- 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;
- 83-2 «Эмиссионный доход»;
- 83-3 «Курсовые разницы».

Организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать объекты основных средств. Если в результате переоценки стоимость основных средств увеличилась, то сумма увеличения относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал». В учете делаются проводки:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке» — увеличена стоимость основного средства в результате переоценки;

Дебет счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — доначислена сумма амортизации основного средства в результате переоценки.

В ходе переоценки можно увеличить стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были уценены. Тогда сумма дооценки, равная сумме предыдущей уценки, относится на финансовый результат и учитывается в составе прочих доходов организации. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включается в состав добавочного капитала.

ПРИМЕР

На балансе ООО «Троя» числится станок. По состоянию на 1 января предыдущего года станок был переоценен. Первоначальная стоимость станка была уменьшена на 2000 руб., а сумма амортизации — на 500 руб. По состоянию на 1 января текущего года вновь была проведена переоценка станка. Первоначальная стоимость станка была увеличена на 6000 руб., а сумма амортизации — на 1500 руб. Результаты переоценки станка по состоянию на 1 января текущего года бухгалтер ООО «Троя» должен отразить так:

1) *Дебет счета 01 «Основные средства»*

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» — 2000 руб. — отражена дооценка станка в пределах предыдущей уценки;

2) *Дебет счета 01 «Основные средства»*

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке» — 4000 руб. (6000 руб. – 2000 руб.) — отражена дооценка станка сверх предыдущей уценки;

3) *Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»*

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 500 руб. — увеличена амортизация станка в пределах предыдущей уценки;

- 3) *Дебет счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»*

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 1000 руб. (1500 руб. — 500 руб.) — увеличена амортизации станка сверх предыдущей уценки.

При формировании уставного капитала акционерного общества путем размещения акций может возникать разница между фактической ценой размещения (продажи) акций и их номинальной стоимостью. Данная разница рассматривается как эмиссионный доход. Его сумма также учитывается в добавочном капитале.

ПРИМЕР

На собрании акционеров принято решение об увеличении уставного капитала на 200 000 руб. за счет дополнительной эмиссии акций. Выпускается 200 обыкновенных акций номинальной стоимостью 1000 руб. Продажная цена акции — 1200 руб. Увеличение уставного капитала зарегистрировано в сентябре 2012 г., подписка на акции завершена в ноябре.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

- 1) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 200 000 руб. — зарегистрировано увеличение уставного капитала акционерного общества;

- 2) *Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» — 240 000 руб. (1200 руб./шт. × 200 шт.) — поступили денежные средства в оплату акций;

- 3) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-2 «Эмиссионный доход» — 40 000 руб. (240 000 руб. — 200 000 руб.) — учтена разница между номинальной и продажной стоимостью акций (эмиссионный доход).

В соответствии с ПБУ 3/06 отнесению на добавочный капитал также подлежит положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу Центрального банка РФ на дату поступления суммы вкладов, и реально внесенной суммой. В бухгалтерском учете такая операция будет отражаться записью:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-3 «Курсовые разницы».

ПРИМЕР

Организация зарегистрирована 2 ноября 2012 г. Одним из ее учредителей является иностранное юридическое лицо. Учредительными документами предусмотрено, что его вклад составляет 10 000 руб. Свою задолженность учредитель погасил 3 ноября 2012 г. путем перечисления на валютный счет организации 250 евро. На дату поступления денежных средств на валютный счет официальный курс составлял 41,64 руб./евро.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

- 1) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 10 000 руб. — отражена задолженность иностранного учредителя по взносам в уставный капитал общества;

- 2) *Дебет счета 52 «Валютные счета»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» — 10 410,0 руб. ($250 \text{ евро} \times 41,64 \text{ руб./евро}$) — поступили денежные средства в оплату уставного капитала на валютный счет;

- 3) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 83-3 «Курсовые разницы» — 410,0 руб. ($10\,410,0 \text{ руб.} - 10\,000,0 \text{ руб.}$) — отражена положительная курсовая разница по расчетам с иностранным учредителем по взносам в уставный капитал.

Следует учитывать, что на добавочный капитал относятся только суммы превышения по вкладу. Если рублевая оценка вклада на дату внесения валютных

средств оказалась меньше стоимости вклада, то на счетах взаиморасчетов с учредителями учитывается задолженность и вклад не может считаться полностью внесенным.

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются.

Дебетовые записи по счету 83 «Добавочный капитал» возможны в следующих случаях:

1. Направление средств на увеличение уставного капитала:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

Данная операция должна быть отражена в учете только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

2. Погашение сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки. При этом в бухгалтерском учете будет сделано несколько проводок:

- 1) *Дебет счета 83 «Добавочный капитал»*

Кредит счета 01 «Основные средства» — на сумму уценки, равную сумме предыдущей дооценки;

- 2) *Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»*

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» — на сумму уменьшения начисленной амортизации основных средств в пределах предыдущей дооценки.

3. Выплаты участникам (акционерам) при уменьшении уставного капитала. При принятии решения о распределении добавочного капитала между учредителями в бухгалтерском учете делаются проводки:

- 1) *Дебет счета 83 «Добавочный капитал»*

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» — распределен добавочный капитал между учредителями организации;

- 2) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — удержан налог на доходы учредителей — физических лиц;

- 3) *Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»*

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — выплачены средства из суммы добавочного капитала учредителям.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» ведется по источникам образования и направлениям использования средств. В бухгалтерской отчетности информация о добавочном капитале представлена в разделе III баланса «Капитал и резервы». При этом добавочный капитал показывается без учета переоценки внеоборотных активов.

2.6. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Финансовым результатом предприятия, осуществляющего предпринимательскую деятельность, является прибыль или убыток. Прибыль выступает источником, используемым после обязательных платежей в бюджет на цели, определяемые уставными документами или соответствующими решениями руководства организации и учредителей (акционеров). При получении убытка возникает необходимость изыскания источников его покрытия.

Прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты в бюджет налога на прибыль, в бухгалтерском учете принято называть «нераспределенной прибылью». Нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли, которая не была распределена в виде дивидендов между акционерами организации.

Нераспределенная прибыль отчетного года используется на выплату дивидендов учредителям и на отчисления в резервный фонд (при его наличии). В соответствии со своей учетной политикой организация может принять решение об использовании прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, на финансирование своих плановых мероприятий.

Эти мероприятия могут носить производственный характер — в случае направления денежных средств на развитие и расширение производства, модернизацию используемого оборудования и непроизводственный характер — в случае использования денежных средств на мероприятия социального характера и материальную поддержку работников организации и другие цели, не связанные с производством продукции либо долгосрочными или финансовыми вложениями организации.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предусмотрен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Чистая прибыль, выявленная на счете 99 «Прибыли и убытки», в конце отчетного года списывается в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету 84 счета отражаются суммы по направлениям использования нераспределенной прибыли отчетного года:

- на выплату дивидендов;
- на отчисления в резервный капитал;
- на иные цели.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами с кредита счета 99 «Прибыли и убытки» в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Списание убытка отчетного года может производиться в случаях:

- 1) погашения убытка за счет средств резервного капитала:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- 2) погашения убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- 3) доведения уставного капитала до величины чистых активов:

Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Кроме того, в случае выбытия основных средств предприятия сумма дооценки данного объекта переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Учет уставного капитала				
1	Сформирован уставный капитал	75	80	Учредительные документы
2	Внесены в счет вклада в уставный капитал основные средства, нематериальные активы	08 01	75 08	Акт приема-передачи
3	Внесены в счет вклада в уставный капитал материально-производственные запасы	10	75	Накладная
4	Поступили вклады учредителей в виде денежных средств	50, 51, 52	75	Приходный кассовый ордер, выписки банка
5	Увеличен размер уставного капитала за счет средств добавочного капитала	83	80	Расчет бухгалтерии
6	Увеличен размер уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	84	80	Расчет бухгалтерии
7	Увеличен размер уставного капитала за счет дополнительной эмиссии акций (дополнительных вкладов учредителей)	75	80	Расчет бухгалтерии
8	Уменьшен уставный капитал за счет средств, возвращенных учредителям	80	75	Расчет бухгалтерии
9	Выкуплены собственные акции у акционеров	81	50, 51	Платежное поручение, расходный кассовый ордер
10	Отражен убыток между ценой выкупа и номинальной стоимостью акций	91-2	81	Расчет бухгалтерии
11	Отражен доход между ценой выкупа и номинальной стоимостью акций	81	91-1	Расчет бухгалтерии

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
12	Уменьшен уставный капитал путем погашения выкупленных акций	80	81	Расчет бухгалтерии
13	Сформирован паевой фонд производственного кооператива	75, 76	80	Расчет бухгалтерии
14	Увеличен уставный фонд государственного унитарного предприятия за счет дополнительно передаваемого собственником имущества	86	80	Расчет бухгалтерии
Учет резервного капитала				
15	Сформирован резервный капитал	84	82	Учредительные документы, расчет бухгалтерии
16	Использованы средства резервного капитала на покрытие убытка	82	84	Расчет бухгалтерии
17	Погашены облигации АО за счет средств резервного капитала	82	66, 67	Расчет бухгалтерии
Учет добавочного капитала				
18	Отражена сумма дооценки объекта основных средств	01	83	Расчет бухгалтерии
19	Доначислена сумма амортизации основных средств в результате их переоценки	83	02	Расчет бухгалтерии
20	Отражена уценка основных средств, если ранее по данным объектам на этом счете была отражена их дооценка	83	01	Расчет бухгалтерии
21	Отражен эмиссионный доход (превышение выручки от размещения (продажи) акций над их номинальной стоимостью)	75	83	Расчет бухгалтерии
22	Отражена положительная курсовая разница по взносам нерезидентов иностранной валюты в уставный капитал организации	75	83	Расчет бухгалтерии

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
23	Увеличен уставный капитал	83	80	Учредительные документы, расчет бухгалтерии
Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)				
24	Определена величина нераспределенной прибыли отчетного года	99	84	Расчет бухгалтерии
25	Нераспределенная прибыль направлена на выплату дивидендов учредителям	84	70, 75	Расчет бухгалтерии
26	Произведены отчисления в резервный капитал	84	82	Расчет бухгалтерии
27	Списана сумма выявленного в отчетном году убытка	84	99	Расчет бухгалтерии
28	Погашен убыток за счет средств резервного капитала	82	84	Расчет бухгалтерии
29	Погашен убыток простого товарищества за счет целевых взносов его членов	75	84	Расчет бухгалтерии
30	Произведено уменьшение уставного капитала до величины чистых активов	80	84	Расчет бухгалтерии

РЕЗЮМЕ

Собственный капитал организации характеризует общую стоимость средств предприятия, принадлежащих ему на праве собственности. Он включает в себя уставный, добавочный, резервный капитал, нераспределенную прибыль.

Уставный капитал представляет собой сумму средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации. Формирование уставного капитала регламентируется положениями Гражданского кодекса РФ и федеральными законами с учетом особенностей, присущих предприятиям различных организаци-

онно-правовых форм. Учет уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо счета показывает величину зафиксированного в учредительных документах уставного капитала. По кредиту счета 80 «Уставный капитал» отражается сумма вкладов в уставный капитал, а также его увеличение по различным причинам в соответствии с действующим законодательством, по дебету счета 80 «Уставный капитал» — уменьшение уставного капитала при выходе учредителей из состава акционерного общества и другим причинам.

Резервный капитал формируется за счет нераспределенной прибыли. Он предназначен для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа собственных акций акционерного общества в случае отсутствия других средств и не может быть использован обществом на другие цели. Законодательство РФ обязывает акционерные общества создавать резервный капитал. Предприятия других организационно-правовых форм делают это в добровольном порядке. Создание резервного капитала должно быть оговорено учредительными документами. Принимая решение о его величине, нужно помнить, что расходовать сумму можно только при наступлении событий, для предотвращения последствий которых резерв был создан. Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал». По кредиту отражаются суммы отчислений в резервный капитал из прибыли, а по дебету — использование средств резервного капитала. Кредитовое сальдо показывает сумму неиспользованного резервного капитала на отчетную дату.

Добавочный капитал складывается из:

- прироста стоимости имущества при переоценке;
- эмиссионного дохода, возникающего при продаже акций по цене, превышающей их номинальную стоимость, а также при дополнительной эмиссии акций;
- курсовых разниц, возникающих при внесении учредителями вкладов в уставный капитал в иностранной валюте;
- в иных случаях.

Учет ведется на одноименном счете 83 «Добавочный капитал». По кредиту отражают образование и пополнение добавочного капитала, по дебету — снижение его величины.

Главным источником пополнения собственного капитала организации является нераспределенная прибыль каждого текущего года, которая формируется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Информация о собственном капитале организации представлена в разделе III «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса, а также в Отчете об изменениях капитала.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте понятие собственного капитала организации.
2. Как называется уставный капитал на предприятиях различных организационно-правовых форм собственности?
3. Объясните назначение и функции уставного капитала.
4. Назовите порядок формирования уставного капитала акционерного общества.
5. Назовите особенности формирования уставного фонда государственного унитарного предприятия.
6. В результате каких операций возможно увеличение уставного капитала?
7. Назовите основные операции, приводящие к уменьшению уставного капитала.
8. В каких организациях в обязательном порядке создается резервный капитал и на какие цели он используется?
9. В чем заключается главное отличие добавочного капитала от уставного?
10. Перечислите источники образования добавочного капитала.
11. На какие цели может расходоваться резервный капитал?
12. В каком случае организация обязана уменьшить свой уставный капитал?
13. Дайте понятие нераспределенной прибыли.

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

- Основные нормативные документы
- Учет кассовых операций
- Учет операций по расчетному счету
- Учет расчетов в валюте
- Синтетический учет операций по специальным счетам
- Инкассация денежных средств

3.1. Основные нормативные документы

1. Главы 45, 46 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации.

2. Глава 23 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

4. Федеральный закон «О банках и банковской деятельности».

5. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле».

6. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

7. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

8. Положение ЦБ РФ от 12 октября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации».

9. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

10. Указание ЦБ РФ 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».

11. Постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

3.2. Учет кассовых операций

Денежно-кредитную политику в Российской Федерации проводит Центральный банк России, одной из основных функций которого является регулирование и осуществление контроля за наличным денежным обращением.

В соответствии с действующим законодательством все организации, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, обязаны хранить денежные средства в банках, а для осуществления расчетов наличными деньгами вести обособленный учет и всю необходимую документацию по установленной форме.

Учет наличных денег регулируется Положением «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» № 373-П (далее — Положение).

Для ведения кассовых операций в штате предприятия должна быть предусмотрена должность кассира. Кассир несет полную материальную ответственность за сохранность ценностей, находящихся в кассе организации. С кассиром в обязательном порядке заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. При отсутствии в штатном расписании должности кассира (в небольших организациях) обязанности последнего может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с этим работником договора о материальной ответственности. Кассовые операции также могут выполняться руководителем и индивидуальным предпринимателем.

Наличные деньги, полученные кассой, расходуются строго по целевому назначению: на выдачу заработной платы, на командировочные, операционные, хозяйственные и другие расходы.

Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определяется лимитом. Лимит — предел, граница, ограничение, норма, превышение которой недопустимо. **Лимит денежных средств в кассе** предусматривает обеспечение их сохранности и выполнение государственных обязательств по выплате заработной платы, пенсий и других платежей наличными деньгами. Размер лимита денежных средств в кассе зависит от размеров организации, объема наличного денежного оборота и других факторов. Согласно Положению максимально допустимую сумму наличных денег (лимит кассы) устанавливают сами организации. Денежные средства могут храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем организации.

При определении лимита денежных средств используют следующие расчеты:

I. Для определения лимита остатка наличных денег учитывают объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданная организация — ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} N_c,$$

где L — лимит остатка наличных денег в рублях; V — объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях; P — расчетный период, определяемый организацией, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней); N_c — период времени между днями сдачи в банк наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении организации в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней.

II. При отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги организации учитывают объем выдач наличных денег (вновь созданная организация — ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{R}{P} N_n,$$

где L — лимит остатка наличных денег в рублях; R — объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период

в рублях; P — расчетный период, определяемый организацией, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней); N — период времени между днями получения по денежному чеку в банке организацией, наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении организации в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней.

Согласно Положению накопление денег сверх лимита допускается не только в дни выплаты зарплаты, но и в выходные (праздничные) дни, если в этот день организация осуществляет кассовые операции. Кроме того, выплата заработной платы может осуществляться в течение пяти рабочих дней.

По истечении указанного срока невыданная (депонированная) сверхлимитная наличность сдается в банк.

Одним из направлений контроля за денежным обращением в Российской Федерации является установление предельной суммы расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами. В настоящее время расчеты наличными деньгами между юридическими лицами не должны превышать 100 тыс. руб. по одной сделке.

Банки систематически (не реже одного раза в два года) проверяют порядок ведения кассовых операций по следующим позициям:

1. Целевое использование денежных средств, полученных по чеку с расчетного счета.
2. Соблюдение лимита денежных средств в кассе.
3. Соблюдение предельной суммы расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами.
4. Полнота оприходования в кассе денежной наличности.

За нарушение порядка ведения кассовых операций согласно Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ) на должностных лиц организации может быть наложен административный штраф в размере от 4000 руб. до 5000 руб., на юридических лиц — от 40 тыс. до 50 тыс. руб.

Несмотря на многообразие кассовых операций, их можно разделить на две группы:

- операции, связанные с поступлением денежных средств в кассу (приход);
- операции, связанные с выдачей денежных средств из кассы (расход).

Для оформления кассовых операций используются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»:

- приходный кассовый ордер (форма № КО-1);
- расходный кассовый ордер (форма № КО-2);
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3);
- кассовая книга (форма № КО-4).

Кассовые документы, кассовая книга, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение.

Кассовые документы, оформляемые с применением технических средств, распечатываются на бумажном носителе.

Поступление наличных денежных средств в кассу предприятия оформляется **приходным кассовым ордером** (форма № КО-1), выдача наличных денег из кассы предприятий производится по **расходным кассовым ордерам** (форма № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным или расчетно-платежным ведомостям, счетам и др.).

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются по расходному кассовому ордеру при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении срока выплаты заработной платы (трех рабочих дней) оформляется расходный кассовый ордер на всю выплаченную сумму, указанную в платежной ведомости.

Все приходные и расходные ордера подлежат обязательной регистрации в «**Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов**» (форма № КО-3). Согласно общепринятому правилу нумерация приходных и расходных кассовых ордеров начинается с порядкового номера 1 (один) с начала года и в порядке возрастания номеров ведется до конца года. После выписки приходных и расходных кассовых ордеров кассир обязан зарегистрировать их в указанном Журнале.

В обязанности кассира входит ведение **кассовой книги** (форма № КО-4), в которой учитываются все поступления и выдачи наличных денег в организации.

При ведении кассовой книги в организации автоматизированным способом должна обеспечиваться сохранность содержащихся в указанных документах данных на электронном носителе информации и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения указанных данных.

Листы кассовой книги брошюруются и пронумеровываются. Записи в кассовой книге производится кассиром сразу после получения или выдачи денег по каждому кассовому ордеру или заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число. Второй экземпляр кассовой книги отрывной (служит отчетом кассира), с приложенными к нему приходными и расходными кассовыми ордерами, кассир под расписку в кассовой книге сдает в бухгалтерию.

Контроль за правильным ведением кассовой книги осуществляет главный бухгалтер организации, а при его отсутствии — руководитель.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассе предприятия Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, утвержденным приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (далее — План счетов), предназначен активный синтетический счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты соответствующие субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление наличных денежных средств и денежных документов в кассу организации, при этом кредитуются счета, характеризующие источники поступления денежных средств (51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»).

ми», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

ПРИМЕР

Организацией получено в кассу по чеку с расчетного счета на выплату заработной платы и на командировочные расходы 53 000 руб.

В бухгалтерии предприятия поступление денежных средств в кассу с расчетного счета оформляется приходным кассовым ордером на сумму 53 000 руб. и составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 53 000 руб.

ПРИМЕР

Организацией получено в кассу от покупателя за отгруженную продукцию 15 000 руб.

В бухгалтерии предприятия поступление денежных средств от покупателя за отгруженную продукцию оформляется приходным кассовым ордером на сумму 15 000 руб., лицу, сдающему денежные средства, должна быть выдана квитанция к приходному кассовому ордеру. Указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 15 000 руб.

По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации в корреспонденции с бухгалтерскими счетами, в зависимости от направления расходования денежных средств (51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

ПРИМЕР

Выдана из кассы заработная плата работникам организации по платежной ведомости № 7 на сумму 50 000 руб.

Из кассы заработная плата выдается работникам по платежной ведомости, в бухгалтерии предприятия на общую сумму, выданную по ведомости, оформляется расходный кассовый ордер на сумму 50 000 руб. Указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса» — 50 000 руб.

ПРИМЕР

Из кассы организации выдано в подотчет работнику аппарата управления на командировочные расходы 3000 руб.

В бухгалтерии предприятия оформляется расходный кассовый ордер на сумму 3000 руб., работник аппарата управления заполняет в расходном кассовом ордере графу «Получил». Указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 50 «Касса» — 3000 руб.

Регистрами синтетического учета в журнально-ордерной форме бухгалтерского учета являются журнал-ордер № 1 для отражения расходных кассовых операций и ведомость № 1 для отражения приходных кассовых операций. Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира.

В кассе организации могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и санатории, единые и проездные билеты и т. п.), а также бланки строгой отчетности.

Денежные документы отражаются в учете по фактической стоимости их приобретения.

ПРИМЕР

Организация приобрела путевку в санаторий за 32 000 руб., в бухгалтерии составлены следующие записи:

1. Перечисление денег санаторию в оплату путевки:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 32 000 руб.

2. Оприходование полученной путевки в кассу организации:

Дебет субсчета 50-3 «Денежные документы»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 32 000 руб.

Путевка хранится в кассе до момента выдачи ее работнику.

Бланки строгой отчетности (трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанции путевых листов автотранспорта и т. п.) учитываются на балансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

Инвентаризация денежных средств в кассе предприятия

Порядок инвентаризации кассы регламентирован Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и разделом «Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности» главы 3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49. Порядок и сроки проведения инвентаризации в кассе определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Контроль за работой кассира и за правильностью ведения кассовой книги возложен на главного бухгалтера. В сроки, установленные руководителем организации, и в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, проводится инвентаризация кассы, целью которой является установление соответствия фактического наличия денежных средств и других ценностей в кассе остатку, который числится в учете по кассовой книге.

Основанием для проведения инвентаризации в кассе является приказ (распоряжение) руководителя, в котором указывается состав инвентаризационной комиссии, дата начала и окончания инвентаризации, ее вид. Комиссией в присутствии кассира проводится внезапная инвентаризация (ревизия) кассы. При этом поштучно проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Результат инвентаризации денежных средств в кассе оформляется актом, который подписывают председатель, члены инвентаризационной комиссии и кассир. В случае если инвентаризация проводится при смене кассира, то акт подписывают и сдающий, и принимающий ценности работники: один — в графе «Сдал», другой — в графе «Принял».

При обнаружении недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения.

Выявленная в результате инвентаризации недостача денежных средств подлежит взысканию с материально ответственного лица и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

1. В результате инвентаризации выявлена недостача денежных средств в кассе:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 50 «Касса».

2. Сумма недостачи отражается как задолженность виновного лица:

Дебет субсчета 73-2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

3. Виновным лицом возмещена недостача денежных средств:

а) внесены в кассу наличные:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;

б) удержано из заработной платы:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

В случае если виновное лицо не выявлено, делается запись:

Дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если недостача произошла в результате чрезвычайных обстоятельств, то она относится на счет 99 «Прибыли и убытки», при этом составляется запись:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 50 «Касса».

Выявленные в результате инвентаризации излишки денежных средств приходяются и соответствующая сумма зачисляется на увеличение финансового результата организации, при этом составляется следующая запись:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы».

3.3. Учет операций по расчетному счету

Все денежные средства предприятия, за исключением наличных денег в кассе, должны храниться на его расчетном счете, открываемом в отделении банка.

Каждое предприятие может иметь в банках кроме расчетных счетов также текущие, бюджетные, депозитные, аккредитивные, ссудные, валютные и другие специальные счета, об открытии которых следует обязательно информировать налоговые органы.

Банк начнет проводить операции по снятию или перечислению денег, только получив от налогового органа подтверждение о получении информации об открытии счета.

Для открытия расчетного счета организация должна представить в банк следующие документы:

- заявление установленной формы на открытие счета (на бланке банка);
- копию устава и учредительного договора, заверенные нотариально или органом, осуществляющим регистрацию;
- копию свидетельства о государственной регистрации (о включении в реестр юридических лиц);
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- свидетельство о регистрации в органах фонда социального страхования;
- карточку с образцами подписей и оттиска печати в двух экземплярах, заверенную нотариально, и документы, подтверждающие избрание или назначение на должность лиц, имеющих право первой и второй подписи;
- коды ОКПО из Роскомстата.

После проверки указанных документов банк присваивает организации номер, открывает ей лицевой счет, и этот лицевой счет является номером расчетного счета организации. В настоящее время используются 20-значные номера расчетных счетов.

При открытии расчетного счета организация заключает с банком договор на расчетно-кассовое (расчетное) обслуживание. В соответствии с этим договором банк хранит денежные средства предприятий на расчетных счетах, зачисляет на них поступающие суммы, выполняет распоряжения предприятия о перечислении и выдаче со счетов денежных сумм и проведении других банковских операций, предусмотренных банковскими правилами и договором.

Банк производит списание денежных средств со счета клиента на основании его распоряжения. Без распоряжения клиента списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда и в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

При недостаточности денежных средств на счете организации предъявленные к оплате платежные документы банк перемещает в картотеку. Документы из данной картотеки банк оплачивает по мере поступления средств на расчетный счет, в очередности, определенной ст. 855 ГК РФ:

в первую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

во вторую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

в третью очередь — по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ; Фонд социального страхования РФ; фонды обязательного медицинского страхования;

в четвертую очередь — по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

в пятую очередь — по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

в шестую очередь — по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Расчетные операции, проводимые по расчетному счету, подразделяются на наличные и безналичные. Каждая операция оформляется соответствующим расчетным документом.

Наличные расчеты

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца, на основании его распоряжений (документов установленной формы).

Наличные деньги, получаемые с расчетного счета, имеют целевой характер и могут быть получены по чеку на оплату труда, пособий по вре-

менной нетрудоспособности, премий, на командировочные, представительские и хозяйственные расходы и т. п.

Чек — документ установленной формы, содержащий приказ предприятия учреждению банка о выплате со счета чекодателя наличными деньгами суммы, указанной в чеке. Денежный чек состоит из 2 частей: корешок чека и чек.

Все чеки сброшюрованы в **чековую книжку** по 25 и 50 чеков. Корешок чека остается в чековой книжке, в нем записывается номер чека, дата, сумма, ставятся подписи руководителя, главного бухгалтера и получателя денежных средств. На оборотной стороне корешка подтверждается дата оприходования денежных средств в кассу с расчетного счета по приходному кассовому ордеру. В самом чеке отражается номер чека, записывается дата его составления, данные о владельце расчетного счета (название организации и номер счета), сумма по чеку цифрами и прописью, кому следует заплатить по чеку, ставится печать и подписи руководителя и главного бухгалтера. На оборотной стороне чека содержится информация о целевом назначении получаемых денежных средств, ставится подпись получателя, руководителя, главного бухгалтера и приводятся данные, удостоверяющие личность получателя денежных средств. После проверки правильности оформления чека в банке на чеке расписываются: контролер, бухгалтер и кассир, который и выдает денежные средства. Какие-либо исправления в чеках не допускаются.

В большинстве стран чек является основным средством безналичных расчетов. Банк принимает от своих клиентов чеки не только на счета, открытые в этом банке, но и выписанные на другие банки. Взаимный зачет чеков между банками выполняют специальные расчетные палаты. В нашей стране чеки как средство расчетов играют пока второстепенную роль и используются в основном для однородных расчетов и платежей организациям транспорта и связи, а также при получении наличных денег со счетов в банках.

Наличные деньги банк принимает на расчетный счет предприятия по **объявлению на взнос наличными** — письменному приказу владельца счета.

Безналичные расчеты

Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регулируется Центральным банком РФ.

При осуществлении безналичных расчетов применяются следующие расчетные документы:

- платежные поручения;
- чеки;
- аккредитивы;
- платежные требования и инкассовые поручения.

Расчетные документы предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Второй и последующие экземпляры расчетных документов могут быть изготовлены с использованием копировальной бумаги или множительной техники.

Списание банком денежных средств со счета производится на основании первого экземпляра расчетного документа, подписанного лицами, имеющими право подписывать расчетные документы, заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати.

Расчетные документы предъявляются банками к исполнению независимо от их суммы. Расчетные документы, оформленные с нарушением установленных требований, приему не подлежат.

В Российской Федерации существуют следующие формы безналичных расчетов:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками;
- расчеты по инкассо.

Конкретная форма безналичных расчетов избирается клиентами кредитных организаций самостоятельно и оговаривается непосредственно в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами.

Расчеты платежными поручениями

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Платежное поручение, как правило, выписывается в четырех экземплярах и действительно в течение десяти календарных дней.

В нем указываются реквизиты плательщика и его банка, реквизиты получателя и его банка, сумма и назначение платежа. Работник банка,

принимая платежное поручение к исполнению, возвращает бухгалтеру последний его экземпляр со штампом банка о проведении операции.

Платежными поручениями могут производиться:

- 1) перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- 2) перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- 3) перечисление денежных средств в целях возврата или размещения кредитов, займов и депозитов, а также уплаты процентов по ним;
- 4) перечисление денежных средств в целях предварительной оплаты товаров, работ, услуг;
- 5) перечисление денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Расчеты платежными поручениями являются наиболее распространенной формой расчетов.

Рассмотрим схему (рис. 3.1) расчетов платежными поручениями.

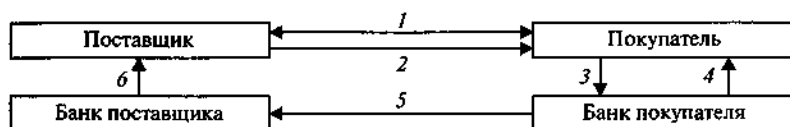


Рис. 3.1. Расчеты платежными поручениями (Схема):

1 — поставщик и покупатель заключили договор-контракт; 2 — поставщик отгружает продукцию покупателю (выполняет работы, оказывает услуги); 3 — покупатель представляет в банк платежное поручение о перечислении суммы средств со своего расчетного счета на счет получателя; 4 — банк проверяет правильность оформления платежных поручений и производит списание денежных средств с расчетного счета клиента на основании первого экземпляра платежного поручения. Последний экземпляр возвращается клиенту вместе с банковской выпиской с расчетного счета, где отражено списание денежных средств с его расчетного счета; 5 — банк покупателя (плательщика) передает платежное поручение банку поставщика (получателя) и перечисляет денежные средства на его расчетный счет; 6 — банк поставщика передает выписку с расчетного счета о зачислении суммы платежа

Аккредитивная форма расчетов используется в тех случаях, когда поставщик товара сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и опасается перечислить деньги.

Аккредитив — письменное поручение одного кредитного учреждения другому о выплате определенной суммы физическому или юридическому лицу при выполнении указанных в аккредитиве условий.

Согласно ст. 867–873 ГК РФ расчеты по аккредитивам производятся по месту нахождения поставщика. Применяются они, когда расчеты между покупателем и поставщиком носят разовый характер. При применении данной формы расчетов покупатель подает в свое отделение банка заявление на открытие аккредитива, где указываются наименование поставщика, дата и номер договора, срок аккредитива и сумма. Аккредитив выдается на договорный срок и по согласию покупателя и поставщика может быть продлен. Оплата с аккредитива ограничивается суммой, определяемой в договоре.

Различают следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные), непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные. При выставлении *покрытого аккредитива* банк-эмитент списывает денежные средства с расчетного счета заявителя. Он может быть выставлен и за счет специально полученного кредита. При выставлении *гарантированного аккредитива* банку-исполнителю предоставляется право списывать его сумму с открытого у него счета банка-эмитента. Такой вид аккредитива возможен при наличии корреспондентских отношений между банками поставщика и покупателя. *Отзывный аккредитив* может быть изменен или аннулирован без согласия поставщика, в пользу которого он открыт. *Безотзывный аккредитив* не может быть изменен или аннулирован без согласия получателя средств, в пользу которого открыт аккредитив.

Аккредитив может быть предназначен для расчетов только с одним поставщиком.

В аккредитив могут быть включены дополнительные условия об отгрузке товаров в определенные пункты назначения, о представлении документов, удостоверяющих качество продукции, о запрещении частичных выплат по аккредитиву, способах транспортировки товара и др.

По истечении срока аккредитив закрывается. Организация может сделать это досрочно. Все счета, оплаченные с аккредитива, через банк посылаются покупателю для контроля правильности списания.

Рассмотрим схему (рис. 3.2) аккредитивной формы расчетов.

Расчеты по инкассо используются в том случае, когда инициатива по перечислению денежных средств принадлежит получателю. 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 (банк-эмитент) вправе привлекать другие банки (исполняющий банк).

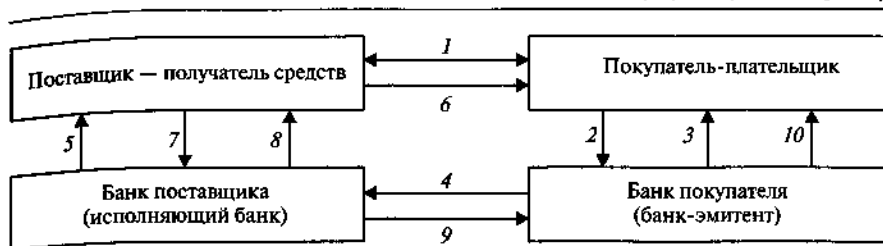


Рис. 3.2. Аккредитивная форма расчетов

1 — заключение между продавцом и покупателем договора купли-продажи товара, предусматривающего использование для расчетов аккредитива; 2 — покупатель направляет своему банку (банку-эмитенту) инструкцию об открытии аккредитива; 3 — банк-эмитент списывает сумму аккредитива с расчетного счета клиента и направляет ему банковскую выписку; 4 — банк-эмитент открывает аккредитив и информирует исполняющий банк об открытии аккредитива; 5 — исполняющий банк продавца информирует поставщика об условиях открытого аккредитива; 6 — продавец, получив аккредитив должен убедиться в том, что аккредитив соответствует условиям договора купли-продажи товара, а также в том, что сам продавец может выполнить условия и положения аккредитива. Только после этого продавец может дать разрешение на отгрузку товара в адрес покупателя; 7 — после отгрузки товара продавец посылает в исполняющий банк все необходимые для исполнения аккредитива документы; 8 — после проверки документов, подтверждающих выполнение условий аккредитива, исполняющий банк оплачивает аккредитив, зачисляет соответствующую сумму на расчетный счет поставщика и направляет ему выписку с расчетного счета; 9 — в банк-эмитент направляют документы о выполнении условий аккредитива; 10 — полученные документы о выполнении условий аккредитива банк-эмитент направляет плательщику

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Оплата по платежным требованиям может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (без акцепта).

Инкассовые поручения используют при бесспорном взыскании платежей государственными органами, выполняющими контрольные функции, при взыскании по исполнительным документам и в случаях, предусмотренных сторонами по договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, такого права.

Во всех случаях банк принимает платежные и расчетные документы к оплате только при наличии у предприятия достаточной суммы средств на расчетном счете или договора банковского счета, согласно которому оплата счетов при временном отсутствии денежных средств у плательщика производится за счет оформляемой самим банком ссуды (овердрафта).

Наиболее часто применяют расчетные документы для расчетов между поставщиками и покупателями с использованием предварительного и последующего акцепта.

Акцептная форма расчетов дает возможность контролировать выполнение поставщиком условий договора, сроков, качества поставки, цен.

При предварительном акцепте плательщику дается трехдневный срок со дня поступления расчетного документа в его банк для согласия или отказа от оплаты полностью или частично.

При отказе посылается телеграмма банку получателя, поставщику и его банку. Если в течение трех дней организация не заявит об отказе от акцепта, расчетный документ считается акцептованным и сумма списывается с расчетного счета.

Предварительный акцепт применяется в основном при иногородних расчетах.

При последующем акцепте расчетные документы поставщиков оплачиваются немедленно при получении их банком плательщика. Если организация в течение трех рабочих дней отказалась от оплаты счета, банк обязан восстановить ранее списанные суммы на расчетном счете плательщика. Без согласия организации, т. е. в безакцептном порядке, оплачиваются выставленные счета за отпущенные газ, воду, электроэнергию, выписанные на основании показателей измерительных приборов и действующих тарифов, за пользование телефоном, почтовые, телеграфные услуги и т. п.

Покупатель (плательщик) может полностью (*алеба*) или частично (*алире*) отказаться от акцепта. Полный отказ от оплаты возможен из-за отсутствия заказа, нарушений договора поставки, частичный акцепт — при применении поставщиком неправильных цен, допущении арифметических ошибок. Списание излишних, ошибочно зачисленных сумм производится в безакцептном порядке.

При поставке недоброкачественных товаров деньги возвращаются после предъявления акта о качестве груза в течение пяти дней с момента его составления. За необоснованный отказ от акцепта по решению арбитражного суда покупатель может нести материальную ответственность.

Оплата расчетного документа подтверждается штампом банка плательщика, который затем отправляет один экземпляр этого документа в банк плательщика. Он зачисляет полученные деньги на счет своего клиента и извещает его об этом выпиской из счета с приложением копии расчетного документа.

ПРИМЕР

Поставщик выписывает платежное требование и сдает его на инкассо (предъявляет к оплате) в обслуживающее отделение банка. В течение 3 дней (не считая дня поступления в банк) плательщик обязан либо акцептовать платежное требование, либо отказаться от акцепта. Платежный документ акцептуется молчаливым согласием плательщика. Отказ от акцепта оформляется письменно. При этом составляется заявление об отказе от акцепта. Если в договоре между сторонами установлено безакцептное списание средств (о чем в платежном требовании сделана надпись с указанием основания), то деньги списываются со счета плательщика без его согласия.

Рассмотрим схему расчетов платежными требованиями (рис. 3.3).

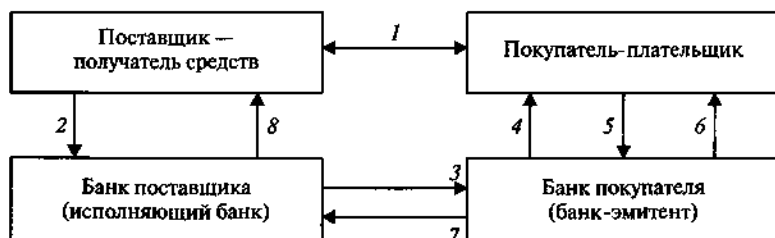


Рис. 3.3. Расчеты платежными требованиями (Схема):

1 — заключение хозяйственного договора между поставщиком и покупателем, предусматривающего расчеты платежным требованием с акцептом; 2 — поставщик представляет в банк платежное требование, на котором проставлено «с акцептом»; 3 — проверив правильность оформления, банк-эмитент пересылает платежное требование в банк плательщика средств (исполняющий банк); 4 — исполняющий банк представляет на платежном требовании дату, при наступлении которой истекает срок акцепта, и передает его плательщику; 5 — плательщик акцептует платежное требование и возвращает его в банк; 6 — на основании акцептованного платежного требования исполняющий банк списывает с расчетного счета плательщика денежные средства и направляет ему банковскую выписку с расчетного счета, приложив к ней экземпляр платежного требования; 7 — исполняющий банк на платежном требовании делает отметку об оплате и передает расчетный документ в банк-эмитент; 8 — банк-эмитент зачисляет денежные средства на расчетный счет получателя и направляет ему банковскую выписку

Банковские выписки

Операции по расчетному счету можно проследить по выписке банка. Выписка является копией лицевого счета организации. В ней указываются даты настоящей и предыдущей выписки, номера расчетных счетов организации, корреспондентских счетов и БИК-ов банков (БИК — банковский идентификационный код), номера платежных поручений и других документов, на основании которых осуществлены операции по расчетному счету, остаток денежных средств на счете на начало дня, поступление денежных средств на расчетный счет, перечисление денежных средств с расчетного счета и остаток на конец дня. Все хозяйственные операции в выписке закодированы.

Особенностью выписки банка является то, что поступление денежных средств на расчетный счет в выписке банка отражается по кредиту, а снятие по дебету. Это происходит потому, что банк считает себя должником организации и поэтому по кредиту отражается увеличение кредиторской задолженности банка, а по дебету — ее уменьшение.

К банковской выписке банка прилагаются все документы, на основании которых осуществлены операции по расчетному счету со штампом банка об исполнении.

В установленные по договору с банком сроки банковские выписки периодически представляются банком организации. Поступающие банковские выписки должны контролироваться бухгалтерией организации по первичным документам.

Выписка банка из расчетного счета заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей.

Банковские выписки в бухгалтерии нумеруются в хронологическом порядке и данные с них группируются в учетных регистрах — журнале-ордере № 2 и ведомости № 2.

Учет операций по расчетному счету

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств по расчетному счету предприятия Планом счетов предназначен активный синтетический счет 51 «Расчетные счета».

Поступление денежных средств на расчетный счет предприятия отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с соответствующими счетами в зависимости от источника поступления денежных средств (50 «Касса», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

66, 67 «Расчеты по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

ПРИМЕР

На расчетный счет организации поступил краткосрочный кредит банка в сумме 250 000 руб.

В бухгалтерии предприятия указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 250 000 руб.

ПРИМЕР

На расчетный счет организации поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию 175 000 руб.

В бухгалтерии предприятия указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 175 000 руб.

Перечисление денежных средств с расчетного счета предприятия отражается по кредиту счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с соответствующими счетами в зависимости от направления расходования денежных средств (50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66, 67 «Расчеты по краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

ПРИМЕР

С расчетного счета организации по платежному поручению № 135 перечислено поставщику материалов 118 000 руб.

В бухгалтерии предприятия указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 118 000 руб.

ПРИМЕР

С расчетного счета организации по чеку № 1000000011 получены наличные денежные средства для выдачи работникам заработной платы и на командировочные расходы в сумме 53 000 руб.

В бухгалтерии организации оформляется приходный кассовый ордер на сумму 53 000 руб. Указанная операция отразится следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 53 000 руб.

В ходе проверки банковской выписки может быть обнаружено, что какая-то сумма ошибочно списана или зачислена на расчетный счет. Клиент должен немедленно сообщить об этом в операционный отдел банка. Выявленные расхождения в учете отражаются на субсчете открытым к счету 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 76-2 «Расчеты по претензиям» и оформляются следующими записями:

- 1) *Дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям»*

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — ошибочно списанная с расчетного счета сумма;

- 2) *Дебет счета 51 «Расчетные счета»*

Кредит субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» — ошибочно зачисленная на расчетный счет сумма.

3.4. Учет расчетов в валюте

Российские организации имеют право открывать валютные счета на территории РФ и за рубежом.

Перечень валютных операций, которые осуществляются через валютные счета, установлен Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле».

Для осуществления сделок, предусматривающих использование в качестве средства платежа иностранной валюты, организации-резиденты вправе иметь валютные счета в российских и зарубежных банках.

Валютные счета могут открываться в свободно конвертируемой валюте.

Резиденты могут осуществлять расчеты через свои банковские счета в любой иностранной валюте, при необходимости проводить конверсионные операции по курсу, согласованному с уполномоченным банком,

независимо от того, в какой иностранной валюте был открыт банковский счет.

Порядок открытия валютного счета аналогичен порядку открытия расчетного счета.

Для проведения валютных операций в обслуживающем банке организациям открываются следующие валютные счета:

- транзитный — для зачисления поступлений в иностранной валюте;
- текущий — для учета средств, имеющих в распоряжении предприятия;
- специальные счета — для учета средств по валютным операциям в случаях, установленных федеральным законом о валютном регулировании и валютном контроле.

В бухгалтерском учете безналичная иностранная валюта должна признаваться в составе денежных средств. Обобщенная информация о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации формируется на счете 52 «Валютные счета», к которому рекомендуется открывать субсчета:

52-1 «Транзитный валютный счет»;

52-2 «Текущий валютный счет»;

52-3 «Специальный счет по валютным операциям».

Поступление денежных средств на валютные счета отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» в корреспонденции с кредитом счетов 50 «Касса», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; их списание — по кредиту в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

В последний день отчетного периода на валютных счетах отражаются курсовые разницы, которые определяются путем пересчета остатка валюты по курсу Банка России на последнее число отчетного периода. Выявленная разница относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная курсовая разница относится на кредит счета 91-1 «Прочие доходы», отрицательная — в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

Курсовая разница — это разница, образовавшаяся в результате сопоставления иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения конкретной хозяйственной операции или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, с курсом ее на дату исполнения данной операции или составления указанной отчетности за предыдущий период.

Курсовые разницы бывают положительные и отрицательные:

- положительная курсовая разница (доход) есть результат падения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю;
- отрицательная курсовая разница (убыток) есть результат повышения курса иностранной валюты по отношению к российскому рублю.

Положительные и отрицательные курсовые разницы принимают участие в формировании финансовых результатов предприятия в составе прочих доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организаций». Курсовые разницы принято учитывать на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

ПРИМЕР

Остаток на счете 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет» равен 1750 долл., что в пересчете по курсу 31 руб. за доллар составляет 54 250 руб. На последнее число месяца курс доллара стал равен 31,60 руб., следовательно, остаток средств на счете 52 на эту дату составит 55 300 руб. В результате увеличения курса доллара получена положительная курсовая разница ($55\,300 - 54\,250 = 1050$ руб.), которую относят на прочие доходы организации:

*Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет «Текущий валютный счет»
Кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» — 1050 руб.*

3.5. Синтетический учет операций по специальным счетам

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств, находящихся на специальных счетах в банках, Планом счетов предназначен активный синтетический счет 55 «Специальные счета в банках», к которому могут быть открыты соответствующие субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки» и др.

По дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (по соответствующим субсчетам) отражается поступление денежных средств на специальные счета предприятия в банках в корреспонденции с соответствующими бухгалтерскими счетами в зависимости от источника поступления денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др.).

По кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (по соответствующим субсчетам) отражается перечисление денежных средств со специальных счетов предприятия в банках в корреспонденции с соответствующими бухгалтерскими счетами в зависимости от направления использования средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и др.).

Учет аккредитивов

Для расчетов в форме аккредитивов используется субсчет, открытый к счету 55.

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение денежных средств, находящихся в аккредитивах.

Для открытия аккредитива плательщик представляет в банк-эмитент аккредитив, выполненный на специальном бланке. При открытии покрытого аккредитива банк-эмитент списывает с расчетного счета соответствующую сумму денежных средств и извещает об этом плательщика. Плательщик на основании полученной банковской выписки отражает зачисление денежных средств в аккредитив (в зависимости от тех источников, за счет которых он был выставлен) следующими записями:

- за счет собственных средств предприятия:

Дебет субсчета 55-1 «Аккредитивы»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета»;

- за счет банковского кредита:

Дебет субсчета 55-1 «Аккредитивы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При покрытом аккредитиве денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику. Покупатель не может распоряжаться денежными средствами, находящимися в покрытых аккредитивах.

После выполнения условий аккредитива плательщик получает подтверждающие первичные документы и банковскую выписку. Использование суммы аккредитива списывается записью:

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредит субсчета 55-1 «Аккредитивы».*

Неиспользованные суммы аккредитива зачисляются на расчетный счет, при этом составляется запись:

*Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
Кредит субсчета 55-1 «Аккредитивы».*

При открытии непокрытого аккредитива банк-эмитент предоставляет право исполняющему банку списывать со своего корреспондентского счета, который ведется в исполняющем банке, денежные средства в пределах суммы аккредитива. При этом средства самого покупателя остаются в хозяйственном обороте до момента списания их с корреспондентского счета. Сумма, на которую открыт непокрытый аккредитив, на субсчете 55-1 не отражается. Для ее учета предназначен забалансовый счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В учете покупателя открытие непокрытого аккредитива отражается записью:

Дебет счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Платательщик после выполнения условий аккредитива получает подтверждающие первичные документы и банковскую выписку. Сумма выданных обязательств списывается записью:

Кредит счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Одновременно фактически использованные средства аккредитива списываются записью:

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».*

Аналитический учет по субсчету 55-1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

ПРИМЕР

Предприятие приобретает за счет кредитной линии, открытой в банке на 100 000 евро, компьютерное оборудование у иностранного поставщика для последующей передачи в аренду российской фирме. Согласно контракту оплата 15% стоимости оборудования производится авансом, а оставшиеся 85% оплачиваются

покупателем посредством безотзывного непокрытого аккредитива по предъявлении отгрузочных документов.

В бухгалтерском учете у покупателя указанная операция отразится следующими бухгалтерскими записями:

- 1) *Дебет счета 52 «Валютные счета»*
Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — 550 500 руб. (36,7 руб. · 15 000 евро) — получены денежные средства в счет кредитной линии в размере 15 % от стоимости товара;
- 2) *Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*
Кредит счета 52 «Валютные счета» — 550 500 руб. — перечислен аванс поставщику;
- 3) *Дебет счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»*
 — 3 102 500 руб. (36,5 руб. · 85 000 евро) — отражается открытый непокрытый аккредитив (на основании уведомления банка-эмитента);
- 4) *Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 2500 руб. — оплачены услуги банка за открытие аккредитива;
- 5) *Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»*
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2500 руб. — стоимость услуг банка за открытие аккредитива учтена в составе капитальных вложений;
- 6) *Дебет счета 52 «Валютные счета»*
Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — 3 128 000 руб. (36,8 руб. · 85 000 евро) — получен кредит банка (85 % стоимости оборудования);
- 7) *Дебет счета 55 «Специальные счета в банках»*
Кредит счета 52 «Валютные счета» — 3 128 000 руб. — переведены денежные средства покупателя на аккредитив после получения и проверки отгрузочных документов;
- 8) *Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*
Кредит счета 55 «Специальные счета в банках» — 3 128 000 руб. — производится оплата с аккредитива;

- 9) *Дебет счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»*
— 25 500 руб. — дооценен непокрытый аккредитив;
- 10) *Кредит счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»*
— 3 128 000 руб. — списан непокрытый аккредитив;
- 11) *Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»*
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» —
3 660 000 руб. (36,6 руб. · 100 000 евро) — оприходовано оборудование на момент перехода права собственности по контракту;
- 12) *Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»*
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» —
18 000 руб. — отражена курсовая разница.
-

Учет средств в чековых книжках

Чек — это ценная бумага, содержащая распоряжение банку выдать определенную сумму денег лицу, предъявившему чек к оплате.

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Сами чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Списание чеков со счета 006 осуществляется по мере их использования.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика отражается записью:

Дебет субсчета 55-2 «Чековые книжки»

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и др.

После этого следует оприходовать бланки полученных чеков:

Дебет счета 006 «Бланки строгой отчетности».

Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков. Согласно выпискам кредитной организации производится запись:

Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит субсчета 55-2 «Чековые книжки».

Сразу после этого стоимость использованных чеков списывается с забалансового счета записью:

Кредит счета 006 «Бланки строгой отчетности».

Суммы по чекам, выданным, но 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. Неиспользованные чеки возвращаются в банк. Остаток депонированных средств зачисляется на расчетный или валютный счет организации, при этом делается запись:

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

Кредит субсчета 55-2 «Чековые книжки».

Возвращенные в банк бланки чеков списываются проводкой:

Кредит 006 «Бланки строгой отчетности».

Аналитический учет по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

В настоящее время эта форма расчетов в Российской Федерации имеет ограниченное применение.

3.6. Инкассация денежных средств

В соответствии с Положением «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» сверхлимитная наличность должна сдаваться в банк. Как правило, доставку денег от организации в банк осуществляет его инкассаторская служба. За указанные услуги банк взимает определенную плату.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для отражения наличных денежных средств, переданных на инкассацию, должен использоваться счет 57 «Переводы в пути». Указанные операции отражаются следующими бухгалтерскими записями:

1. *Дебет счета 57 «Переводы в пути»*

Кредит счета 50 «Касса» — выданы наличные денежные средства службе инкассации банка.

2. *Дебет счета 51 «Расчетные счета»*

Кредит счета 57 «Переводы в пути» — зачислены наличные денежные средства на расчетный счет организации.

Инкассация подлежит налогообложению в общеустановленном порядке (подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ). Сумма, которую банк списывает за инкассацию, включает в себя НДС, поэтому составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы на инкассацию учитываются в составе прочих расходов как затраты, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, и отражаются бухгалтерской записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Информация об остатках денежных средств на начало и конец отчетного периода отражается в разделе II Бухгалтерского баланса. Данные о движении денежных средств представляются в Отчете о движении денежных средств.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Поступление денежных средств в кассу			
Получены наличные денежные средства в кассу с расчетного счета	50	51	Выписка банка, приходный кассовый ордер
Поступил в кассу остаток неиспользованного аванса от подотчетного лица	50	71	Приходный кассовый ордер, авансовый отчет
Получена в кассу выручка от покупателей	50	62	Приходный кассовый ордер

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Получено в кассу от учредителей	50	75-1	Приходный кассовый ордер
Поступило в кассу в погашение ссуды, выданной работнику, и в возмещение недостачи, выявленной в ходе инвентаризации	50	73-1, 73-2	Приходный кассовый ордер, акт инвентаризации
Поступило в кассу от дебиторов	50	76	Приходный кассовый ордер
Выбытие денежных средств из кассы			
Выдана из кассы заработная плата	70	50	Расходный кассовый ордер, платежная ведомость
Поступило на расчетный счет из кассы	51	50	Выписка банка, расходный кассовый ордер
Выдано из кассы в подотчет на командировочные и хозяйственные расходы	71	50	Расходный кассовый ордер, распоряжение руководителя
Оплачено поставщикам из кассы	60	50	Расходный кассовый ордер
Выдано кредиторам из кассы	76	50	Расходный кассовый ордер
Отражение результатов инвентаризации кассы			
Оприходован излишек денежных средств в кассе	50	91-1	Приходный кассовый ордер, акт инвентаризации
Выявлена недостача денежных средств в кассе	94	50	Акт инвентаризации
Списана недостача на виновное лицо	73-2	94	Акт инвентаризации, приказ (распоряжение) руководителя
Виновным лицом возмещена недостача наличными денежными средствами	50	73-2	Приходный кассовый ордер

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Поступление денежных средств на расчетный счет			
Поступило на расчетный счет из кассы	51	50	Выписка банка, объявление на взнос наличными
Зачислена на расчетный счет выручка от покупателей	51	62	Платежное поручение, выписка банка
Получено на расчетный счет от дебиторов	51	76	Платежное поручение, выписка банка
Получено на расчетный счет от учредителей	51	75-1	Платежное поручение, выписка банка
Зачислены на расчетный счет краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы	51	66, 67	Платежное поручение, выписка банка
Перечисление денежных средств с расчетного счета			
Поступили денежные средства в кассу с расчетного счета	50	51	Чек, приходный кассовый ордер, выписка банка
Перечислено с расчетного счета поставщикам	60	51	Платежное поручение, выписка банка
Перечислено с расчетного счета иным кредиторам	76	51	Платежное поручение, выписка банка
Перечислены налоги в бюджет	68	51	Платежное поручение, выписка банка
Перечислен страховой взнос в государственные внебюджетные фонды	69	51	Платежное поручение, выписка банка
Погашены краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы и проценты по ним	66, 67	51	Платежное поручение, выписка банка

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Учет расчетов по аккредитиву			
Переведены денежные средства покупателя на аккредитив	55-1	51	Выписка банка
Перечислены денежные средства на счет поставщика	60	55-1	Платежное поручение, выписка банка
Произведен возврат денежных средств неиспользованной части покрытия по аккредитиву	51	55-1	Выписка банка
Списана сумма комиссионного вознаграждения банку за изменение условий аккредитива	76	51	Выписка банка, ордер банка
Сумма комиссионного вознаграждения включена в стоимость товара	41	76	Договор, накладная
Учет операций по инкассации выручки			
Отражена выдача наличных денежных средств службе инкассации банка	57	50	Приходный кассовый ордер
Отражено зачисление выручки на расчетный счет	51	57	Выписка банка
Отражено списание банком вознаграждения за инкассацию	76	51	Выписка банка
Отражается налог на добавленную стоимость	19	76	Счет-фактура
Принимается к вычету НДС на основании счета-фактуры, выданного банком	68	19	Счет-фактура
Отражена сумма вознаграждения банка в составе прочих расходов	91-2	76	Расчет бухгалтерии

РЕЗЮМЕ

Хозяйственные связи — необходимое условие деятельности организаций, так как они обеспечивают бесперебойность снабжения, непрерывность процесса производства, своевременность отгрузки и реализации продукции.

Хозяйственные связи оформляются и закрепляются договорами, согласно которым одни организации выступают поставщиком продукции, работ и услуг, другие — их покупателями, а значит, и плательщиками. Для своевременного поступления денежных средств нужна четкая организация расчетов между поставщиками и покупателями. Все эти расчеты осуществляются в денежной форме.

Денежные средства хранятся на расчетных или специальных счетах в учреждении банка, в форме наличных денег в кассе организации.

Для осуществления расчетов наличными в организациях ведется обособленный учет в месте, определенном руководителем. Ведение кассовых операций в Российской Федерации регулируется Положением от 12 октября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации».

Наличные денежные средства в кассе должны храниться в пределах установленного организацией лимита.

Для оформления кассовых операций используются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»: приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов, кассовая книга. Синтетический учет денежных средств в кассе ведется на синтетическом активном счете 50 «Касса».

При открытии расчетного счета организация заключает с банком договор на расчетно-кассовое (расчетное) обслуживание, в котором оговариваются условия поступления, хранения и снятия денежных средств. Учет денежных средств на расчетном счете осуществляется с применением унифицированных форм первичной учетной документации: платежного поручения, чеков, аккредитива, объявления на взнос наличными. Синтетический учет денежных средств на расчетном счете ведется на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета».

Кроме расчетных счетов, в банках открываются другие счета, на которых учитываются безналичные денежные средства, находящиеся в аккредитивах, в чековых книжках и др. Эти счета получили название специальных. Учет таких денежных средств ведется на активном синтетическом счете 55 «Специальные счета в банках».

Информация об остатках денежных средств отчетного периода отражается во втором разделе бухгалтерского баланса по строке «Денежные средства». Данные о движении денежных средств представляются в Отчете о движении денежных средств.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каков порядок осуществления кассовых операций?
2. Кто имеет право выполнять обязанности кассира? Кто несет ответственность за создание условий по сохранности денежных средств в кассе организации?
3. Кем и как устанавливается лимит остатка денег в кассе?
4. Назовите первичные документы для оформления кассовых операций.
5. Каков порядок ведения кассовой книги?
6. Укажите номер счета, который используется для кассовых операций, и дайте ему характеристику.
7. Каков порядок ведения безналичных расчетов в Российской Федерации?
8. Какие формы безналичных расчетов применяются в Российской Федерации?
9. Каков порядок открытия расчетного счета организацией?
10. Каков порядок расчета платежными поручениями?
11. Каков порядок расчета платежными требованиями?
12. Каков порядок расчета аккредитивами?
13. Как проводится инвентаризация денежных средств в кассе?
14. Как осуществляется инкассация денежных средств?

Глава 4

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

- Основные нормативные документы
- Понятие расчетов и их виды
- Понятие дебиторской и кредиторской задолженности
- Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками
- Учет расчетов с покупателями и заказчиками
- Учет расчетов с использованием векселей
- Учет расчетов с бюджетом
- Учет расчетов с подотчетными лицами
- Учет расчетов с персоналом по прочим операциям
- Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами
- Учет резерва по сомнительным долгам
- Учет расчетов с учредителями
- Учет внутрихозяйственных расчетов

4.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Статьи 181, 196, 223, 307, 309, 314, 420, 432, 454, 456–458, 486 Гражданского кодекса Российской Федерации.
3. Статьи 8, 12–15, 17 части первой; 250 (п. 18) части второй Налогового кодекса Российской Федерации.
4. Федеральный закон «О переводном и простом векселе».
5. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению».
6. Пункты 73–78 Приказа Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
7. Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
8. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
9. Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
10. Приказ Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».

11. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

12. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

13. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

14. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

15. Постановление Правительства Российской Федерации от 2 октября 2002 г. № 729 «О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работниками организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета».

16. Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» (вместе с «Положением об особенностях направления работников в служебные командировки»).

17. Постановление ЦИК СНК СССР от 7 августа 1937 № 104/1341 «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе».

18. Письмо Минфина РФ от 30 октября 1992 г. № 16–05/4 «О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе».

19. Письмо Минфина РФ от 31 октября 1994 г. № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций, применяемых при расчетах организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги».

20. Письмо Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1–794/32–5 «Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли».

4.2. Понятие расчетов и их виды

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у предприятий постоянно возникают расчетные отношения, отражающие взаимные

обязательства, связанные с получением или пролажей материальных ценностей, выполнением работ или оказанием услуг друг другу, с расчетами с бюджетом по налогам, с банками по кредитам, органами социального обеспечения и страхования по отчислениям, а также с другими юридическими и физическими лицами по расчетам, вытекающим из норм, установленных законодательством или условиями договоров по взаимным услугам.

Расчеты — это денежные взаимоотношения, возникающие между организациями по товарным и нетоварным операциям.

К **товарным операциям** относят куплю-продажу сырья, материалов, услуг, готовой продукции и т. п. **Нетоварные операции** связаны с расчетами с научно-исследовательскими и учебными организациями и заведениями, с жилищно-коммунальными организациями, с контрагентами по претензиям и т. д.

Согласно п. 2 ст. 861 ГК РФ расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке и наличными деньгами.

Безналичные расчеты производятся через банки, в которых открыты соответствующие счета (расчетные, валютные, специальные и т. д.), если иное не обусловлено используемой формой расчетов и допускается законодательством. Таким образом, безналичные расчеты — денежные расчеты путем записей по счетам в банках, когда деньги списываются со счета плательщика и зачисляются на счет получателя.

Кроме того, расчеты могут осуществляться с помощью векселей либо наличными в кассу предприятия в пределах 100 000 руб. по одной сделке.

Одной из форм проведения безналичных расчетов является **клиринг**. Это система регулярных безналичных расчетов, основанная на зачете взаимных встречных обязательств и требований участников расчетов, которые погашаются в результате клиринга дебиторов и кредиторов и завершаются платежами на разницу между собой обязательств и требований. Таким образом, клиринг представляет собой систему экономических отношений, при которых денежные претензии (дебиторская задолженность) участников погашаются их же денежными обязательствами (кредиторская задолженность) без использования денег или с их минимальным использованием.

Факторинг представляет собой комиссионно-посредническую деятельность, связанную с переуступкой банку комитентом-поставщиком (экспортером) неоплаченных платежных требований (счетов-фактур) на

поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, и, соответственно, право на получение платежа по ним, т. е. инкассирование дебиторской задолженности клиента. Банк становится собственником не оплаченных в срок платежных требований и полностью берет на себя риск неоплаты, хотя обычно платежеспособность должников им предварительно проверяется. Для России факторинг является инновационной формой расчетов.

Обязательства, возникающие у покупателя перед поставщиком за приобретенную продукцию и оказанные услуги, могут быть урегулированы двумя способами: денежным и неденежным.

Денежный способ предусматривает оплату счетов поставщика путем перечисления денежных средств на его расчетный счет.

Если организация испытывает ограничения в денежных средствах, то она может использовать различные **неденежные формы расчетов** с партнерами.

Наиболее широкое распространение в практической деятельности организаций приобрели товарообменные операции, вексельные расчеты, исполнение долговых обязательств путем взаимозачетов, уступка прав требования, перевод долга, возложение исполнения обязательств на третьих лиц.

Безналичные расчеты организуются на основе определенных принципов:

- правовой режим осуществления расчетов и платежей;
- осуществление расчетов преимущественно по банковским счетам;
- поддержание ликвидности на уровне, обеспечивающем бесперебойное осуществление платежей;
- наличие согласия (акцепта) плательщика на платеж;
- срочность платежа;
- обеспеченность платежа;
- контроль всех участников за правильностью совершения расчетов, соблюдением установленных положений о порядке их проведения;
- имущественная ответственность участников расчетов за несоблюдение договорных условий.

4.3. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности

При продаже организацией продукции, товаров, выполнении работ и оказании услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, у нее возникает **дебиторская задолженность**.

В случае покупки организацией товаров, продукции, а также приемки работ и услуг у других юридических и физических лиц у нее возникает **кредиторская задолженность**.

Дебиторская и кредиторская задолженности — это обязательства, которые должны исполняться надлежащим образом в соответствии с их условиями и требованиями закона, иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований — в соответствии с обычаями делового оборота или иными надлежащими правилами. Односторонний отказ от исполнения обязательств и одностороннее изменение их условий не допускаются, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Таким образом, важнейшей составной частью работы бухгалтерии является учет долговых обязательств. Долги, которые обязаны выплатить предприятию дебиторы, и его задолженность другим организациям существенно влияют на финансовое положение, использование денежных средств в обороте, величину прибыли, фактически полученной предприятием в отчетном периоде. Можно иметь потенциально хорошие финансовые результаты от продажи продукции, товаров и услуг, от прочих доходов, но все или многое потерять при существенном росте дебиторской задолженности, неумелом управлении ею.

Сроки, в течение которых нарушенное или оспариваемое право подлежит защите, срок исковой давности установлен в три года согласно ст. 196 ГК РФ. Помимо общего срока законом предусмотрены более длительные или сокращенные сроки исковой давности. В соответствии со ст. 181 ГК РФ для признания последствий недействительности ничтожной сделки устанавливается более длительный срок — 10 лет, а о признании недействительной оспоримой сделки — 1 год.

Дебиторская и кредиторская задолженность может возникнуть по всем видам расчетов предприятия с контрагентами и является их основной частью. Основные виды взаимных долговых обязательств имеют место при расчетах с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, по долгосрочным кредитам и займам, по налогам и сборам, расчетам с персоналом по оплате труда и подотчетным суммам.

Кроме того, существуют значительные суммы расчетов с другими дебиторами и кредиторами. К ним относится задолженность, возникающая по имущественному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из оплаты труда работников предприятия в пользу других организа-

ций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений суда, и другие.

При постановке дебиторской задолженности на учет необходимо установить срок ее исковой давности, определить текущую стоимость (договорная, договорная с процентами, рыночная), установить величину задолженности по расчетам в иностранной валюте с учетом изменяющихся курсов, определить потребность в залоге под отгруженную продукцию и порядок его использования.

Неустойка и другие финансовые санкции включаются в состав дебиторской задолженности только тогда, когда они признаны должником или имеется решение суда об их взыскании.

Дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Банка России, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета, а для составления отчетности — на дату составления отчетности.

Величина дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товарно-материальных ценностей, подлежащих получению организацией, или исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах она определяет стоимость аналогичных товаров. При продаже продукции, товаров и услуг на условиях коммерческого кредита в виде рассрочки платежа полная сумма дебиторской задолженности равна выручке от продаж.

В зависимости от сроков погашения в бухгалтерском учете различают нормальную и просроченную дебиторскую задолженность. *Нормальная задолженность* — это долги третьих лиц по обязательствам, сроки исполнения которых на момент рассмотрения или составления баланса не наступили. *Просроченная задолженность* — это долги по обязательствам, сроки исполнения которых на момент рассмотрения или составления бухгалтерской отчетности наступили и нарушены дебиторами. В бухгалтерском учете их следует подразделить на реальную к погашению задолженность и долги, взыскание которых нереально вследствие форс-мажорных обстоятельств, банкротства плательщика и т. п.

Главной целью учета текущих расчетов является контроль за соблюдением расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств.

4.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся предприятия и организации, поставляющие сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные услуги: отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и т. п., выполняющие строительные, ремонтные и прочие работы.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются либо после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ и оказания услуг, либо одновременно с ними, либо авансом в соответствии с заключенным хозяйственным договором.

Предприятия самостоятельно выбирают формы расчетов, которые наиболее эффективны в каждом конкретном случае, и обязательно закрепляют этот выбор в заключаемых с контрагентами договорах.

Основным счетом для синтетического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками является счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по каждому поставщику и подрядчику.

Основанием для принятия на учет задолженности перед поставщиками и подрядчиками являются расчетные документы (счета, счета-фактуры) и документы, подтверждающие факт свершения сделки (приходные ордера, товарно-транспортные накладные, приемные акты, акты о выполнении работ и услуг).

При проведении операций с поставщиками и подрядчиками по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются суммы кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками в пределах акцептованных (принятых к оплате) сумм. При этом на стоимость фактически поступивших товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» корреспондирует со счетами учета приобретенных ценностей:

Дебет счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Кроме того, при получении материальных ценностей от поставщика одновременно оформляется запись на сумму НДС, подлежащую уплате поставщику:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При приемке на склад поступивших товарно-материальных ценностей без документов (неотфактурованные поставки) счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитруется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Обнаружение недостатков по поступившим товарно-материальным ценностям, арифметической ошибки при проверке счета, а также несоответствия цен, указанных в договоре и в расчетных документах, в бухгалтерском учете оформляется следующей записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками на суммы выполненных обязательств, включая авансы и предварительную оплату, в бухгалтерском учете оформляется следующей записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Основанием для списания кредиторской задолженности являются платежные документы (выписка банка с расчетного счета, ордера и т.д.).

При авансовой форме расчетов денежные средства перечисляются по платежному поручению с расчетного счета или других счетов учета денежных средств. Учет выданных авансов ведется обособленно в отдельных регистрах аналитического учета. Перечисленные поставщикам и подрядчикам авансы учитываются по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным» до тех пор, пока не будут полностью выполнены и документально оформлены договорные обязательства поставщика:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Одновременно оформляется следующая запись:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС с авансов выданных» — принят к вычету НДС с аванса.

При получении товарно-материальных ценностей, выполнении работ и оказании услуг, подтвержденных документально, возникающая при этом задолженность перед поставщиками и подрядчиками должна быть уменьшена на сумму ранее выданного аванса следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным».

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС с авансов выданных»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — восстановлен НДС, принятый к вычету после перечисления аванса.

При невыполнении договоров поставки неиспользованные суммы авансов должны быть возвращены поставщиком на расчетный счет покупателя. Возврат неиспользованных авансов оформляется бухгалтерской записью:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным».

ПРИМЕР

На начало месяца остаток по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ООО «Успех» составлял 15 930 тыс. руб. (дебиторская задолженность ЗАО «Лотос»), остаток по кредиту счета — 15 165 тыс. руб., в том числе:

- кредиторская задолженность фирме ЗАО «Восток» составляет 15 000 тыс. руб.,
- кредиторская задолженность фирме ООО «Свет» — 165 тыс. руб.

В течение месяца в Журнале регистрации хозяйственных операций ООО «Успех» оформлены следующие записи:

Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Отражено получение материалов от ООО «Свет» (товарно-транспортная накладная от 11 февраля 2011 г. № 231):			
	— стоимость материалов	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	5850
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1053
2	Предъявлен счет от 13 февраля 2011 г. № 27 ООО «Галант» за услуги, потребленные в основном производстве:			
	— стоимость услуг	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	19 500
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	3510
3	Отражено погашение задолженности перед ООО «Свет» за ранее полученные материалы (платежное поручение от 14 февраля 2011 г. № 48)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	7068
4	ООО «Электроника» предъявлен счет от 15 февраля 2011 г. № 103 за работы по модернизации оборудования:			
	— стоимость работ	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	4500
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	810
5	Отражена задолженность перед ООО «Лотос» за приобретенный агрегат (основание — счет от 18 февраля 2011 г. № 81)			

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
	— стоимость агрегата	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	13 500
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2430
6	Отражена задолженность перед ООО «Галант» за работы по наладке агрегата (основание — счет от 20 февраля 2011 г. № 22):			
	— стоимость работ	08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1500
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	270
7	Отражена задолженность перед посреднической организацией ЗАО «Мир» за продажу готовой продукции (основание — договор от 15 февраля 2011 г. № 12/2)			
	— стоимость услуг	44 «Расходы на продажу»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1500
	— НДС	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	270
8	Отражено погашение задолженности перед ЗАО «Мир» за оказанные услуги (платежное поручение от 19 февраля 2011 г. № 23)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	1770
9	Отражено погашение задолженности перед ООО «Галант» (платежное поручение от 21 февраля 2011 г. № 31)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	24 780
10	Перечислен с расчетного счета аванс ООО «Свет» за материалы (платежное поручение от 21 февраля 2011 г. № 52)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»	51 «Расчетные счета»	30 000

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
11	Произведен взаимозачет с ООО «Электроника» (акт взаимозачета от 21 февраля 2011 г. № 26)	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	5310

Составим ведомость учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ведомость учета расчетов с поставщиками и подрядчиками

Поставщик	Сальдо на начало месяца		Документ		Обороты по кредиту счета 60 в дебет счетов					Итого по кредиту счета 60
	Дебет	Кредит	№	дата	08	10	19	20	44	
ЗАО «Восток»		15 000								
ООО «Свет»		165	231	11.02		5850	1053			6903
ООО «Галант»			27	13.02			3510	19 500		23010
			22	20.02	1500		270			1770
ООО «Электроника»			103	15.02	4500		810			5310
ЗАО «Мир»			12/2	15.02			270		1500	1770
ЗАО «Лотос»	15 930		81	18.02	13 500		2430			15 930
Итого	15 930	15 165			19 500	5850	8343	19 500	1500	54693

Оборотная сторона ведомости

Поставщик	Документ		Обороты по дебету счета 60 с кредита счетов		Итого по дебету счета 60	Сальдо на конец месяца	
	№	Дата	51	62		Дебет	Кредит
ЗАО «Восток»							15 000
ООО «Свет»	48	14.02	7068		7068		
	52	21.02	30 000		30 000	30 000	
ООО «Галант»	31	21.02	24 780		24 780		

Окончание табл.

Поставщик	Документ		Обороты по дебету счета 60 с кредита счетов		Итого по дебету счета 60	Сальдо на конец месяца	
	№	Дата	51	62		Дебет	Кредит
ООО «Электроника»	26	21.02		5310	5310		
ЗАО «Мир»	23	19.02	1770		1770		
ЗАО «Лотос»							
Итого			63 618	5310	68 928	30 000	15 000

Из данного примера видно, что на конец месяца по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» осталось развернутое сальдо, т. е. имеет место и дебиторская, и кредиторская задолженность: дебетовое сальдо составляет 30 000 тыс. руб. (долг остался за ООО «Свет», так как был перечислен аванс на поставку материалов), кредитовое сальдо — 15 000 тыс. руб. (ООО «Успех» не рассчиталось с ЗАО «Восток» за полученные ранее материальные ценности). По всем остальным поставщикам задолженность погашена.

Ведомость учета расчетов с поставщиками и подрядчиками представляет собой комбинированный учетный регистр, где в разрезе каждого поставщика показывается: сумма задолженности, дата возникновения и дата погашения задолженности, а также остаток на конец месяца. Обороты по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают суммы акцептованных (принятых к оплате) счетов поставщиков за отчетный месяц. Обороты по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают суммы оплаченных счетов поставщиков.

4.5. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Расчеты с покупателями и заказчиками относятся к товарным операциям по продаже произведенной продукции и другого имущества, расчетов по выполненным работам и оказанным услугам.

Расчеты с покупателями и заказчиками производятся платежными поручениями, платежными требованиями-поручениями, инкассовыми поручениями, аккредитивами, векселями, чеками, в виде товарообменных операций, в порядке уступки права требования, договора мены и т. д.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками согласно Плану счетов предназначен активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

62-1 «Расчеты в порядке инкассо» — здесь учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным документам за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

62-2 «Расчеты по обязательствам, срок оплаты по которым не наступил» — предназначен для учета расчетов с покупателями и заказчиками по обязательствам, срок оплаты по которым не наступил.

62-3 «Векселя полученные» — учитываются расчеты с покупателями и заказчиками, обеспеченные полученными векселями, и др.

62-4 «Расчеты по авансам полученным» — для учета полученных авансов на поставку материалов, под выполнение работ и т. п.

Порядок учета расчетов с покупателями и заказчиками зависит от выбранного метода учета реализации, т. е. от условий договора, в котором определены момент перехода права собственности на продукцию и условия оплаты. Согласно ГК РФ переход права собственности по договору купли-продажи происходит в момент отгрузки со склада поставщика, что является общепринятым моментом перехода права собственности на реализуемую продукцию.

Если в договоре купли-продажи момент перехода права собственности на товар особо не оговорен, то согласно ст. 223 ГК РФ считается, что право собственности на товар переходит к покупателю с момента передачи этого товара. При этом в соответствии со ст. 224 ГК РФ передачей считается вручение вещи приобретателю, т. е. фактическое поступление вещи во владение приобретателя или указанного им лица, сдача вещи перевозчику для отправки приобретателю, а также передача товарораспорядительного документа на вещь.

Однако в договоре может быть оговорен иной момент перехода права собственности. Например, право собственности на товар переходит к покупателю только после его оплаты или в момент доставки товара до франко-места (франко — место отправления; франко — место назначения) (подробнее см. главу 13 «Учет реализации продукции и товаров»).

Согласно п. 12 ПБУ 9/99 выручка от продажи имущества, выполнения работ и оказания услуг отражается в бухгалтерском учете при выполнении следующих условий:

- право на получение выручки определено условиями заключенного договора или подтверждено иным соответствующим образом;
- сумма выручки определена в денежном выражении;
- по результатам операции оплата получена либо в безусловном порядке подлежит получению;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на имущество перешло к покупателю, работа принята заказчиком, услуга оказана;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, определены в денежном выражении.

Если все эти условия одновременно не выполняются, то поступившие средства признаются кредиторской задолженностью, а не выручкой, т. е. факта реализации для целей бухгалтерского учета не происходит.

Отгрузив продукцию (выполнив работы или оказав услуги), предприятие предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику, при этом в бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — на сумму признанной выручки;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — на сумму НДС с признанной выручки.

При оплате покупателями и заказчиками своей задолженности оформляется следующая бухгалтерская запись:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать авансы. Суммы полученных авансов отражаются обособленно на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным» в виде кредиторской задолженности:

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

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего уплате в бюджет с суммы полученного аванса по установленной ставке:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС с авансов полученных»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС».

В дальнейшем при отгрузке продукции, выполнении работ (оказании услуг) в бухгалтерском учете оформляются следующая запись:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС с авансов полученных» — произведен вычет «авансового» НДС.

Операции по реализации продукции отражаются в установленном порядке с использованием счета 90 «Продажи».

Зачет полученных авансов оформляется внутренней записью по субсчетам счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты по авансам полученным»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому счету предъявленному покупателем или заказчиком, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику.

4.6. Учет расчетов с использованием векселей

В условиях рыночной экономики риск неоплаты или несвоевременной оплаты счетов увеличивается. Для его уменьшения поставщик может либо потребовать предварительной оплаты счета, либо произвести расчеты за счет выставленного покупателем аккредитива, либо прибегнуть к вексельной форме расчетов.

В общем смысле **вексель** — это ценная бумага строго определенной формы, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя либо иного указанного в векселе плательщика выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока определенную денежную сумму векселедержателю и, соответственно, удостоверяющая ничем не обусловленное право векселедержателя требовать уплаты от векселедателя либо иного указанного в нем лица денежной суммы в предусмотренные векселем размере и срок.

В настоящее время в зависимости от основания выдачи общепринятым является деление векселей на товарные (коммерческие) и финансовые.

Товарным (коммерческим) векселем оформляется коммерческий кредит, определяемый ст. 823 ГК РФ как кредит, выдаваемый на основании договоров, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг.

Товарный (коммерческий) вексель является одним из способов оформления предоставленного покупателю коммерческого кредита, и в его основе лежит какой-либо договор (например, поставки, купли-продажи и пр.).

Финансовый вексель опосредует заемные отношения между хозяйствующими субъектами, т. е. отношения, в основе которых лежит договор займа (кредита). Другими словами, выдача финансового векселя является способом оформления займа (кредита).

Векселя требуют соблюдения определенных правил составления и оформления. На документе обязательно наличие вексельной метки, т. е. слова «вексель», даты и места платежа, а также подписи векселедателя.

Переводной вексель должен быть акцептован трассатом, в противном случае последний не имеет никаких обязательств по векселю.

Акцепт — это согласие оплатить вексель. Надпись об этом трассат делает на лицевой стороне векселя: «Обязуюсь уплатить», «Вексель акцептован», а также указывает дату акцепта, ставит подпись и печать. Акцепт не может быть ничем обусловлен, любое изменение приравнивается к отказу от него. Трассат может акцептовать только часть суммы переводного векселя.

После выдачи вексель может оставаться у поставщика-векселедержателя до наступления срока платежа, быть передан другой организации или лицу в уплату за товары либо быть использован для получения кредита в банке.

Важным реквизитом векселя является срок платежа. Различают векселя на конкретный день, векселя, подлежащие оплате по предъявлении, векселя, оплачиваемые через определенное время после предъявления. Бухгалтерия обязана следить за соблюдением сроков платежа по каждому векселю.

Бухгалтерский учет векселей, используемых при осуществлении расчетов за товары (работы, услуги), осуществляется с применением сче-

тов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные», и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные».

Порядок отражения в бухгалтерском учете организации операций с векселями непосредственно зависит от того, в каком качестве используется организацией данный объект гражданских прав: в качестве средства займа, в качестве имущества (предмета гражданско-правовой сделки) или в качестве средства расчета.

При отражении в бухгалтерском учете организации операций, связанных с применением собственных векселей покупателей-векселедателей при расчетах за товары (работы, услуги), следует руководствоваться положениями Письма Минфина РФ № 142.

Согласно этому Письму бухгалтерский учет векселей, применяемых при расчетах между организациями за поставленные товары (продукцию), выполненные работы и оказанные услуги, осуществляется:

- у организации, выдавшей вексель (векселедателя), — на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные», в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства (обращения) в части работ, услуг;
- у организации — получателя денег по векселю (векселедержателя) при получении векселя сумма, указанная в векселе, отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные», в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Выручка». Разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленные товары (продукцию), выполненные работы и оказанные услуги, в счет оплаты которых получен вексель, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Доходы по векселям».

Получение денежных средств у организации-векселедержателя в счет оплаты векселя отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

При отражении в бухгалтерском учете операций с векселями, способными приносить доход, за исключением собственных векселей покупателя, переданных продавцу в оплату за товары (работы, услуги), организацией-векселедержателем применяются положения ПБУ 19/02

«Учет финансовых вложений». Доход может быть получен в виде процентов или в виде разницы между ценой приобретения и ценой продажи векселя.

Данные векселя учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги».

Учет операций с товарными векселями

Чаще всего номинальная стоимость товарного векселя, выдаваемого покупателем поставщику в качестве отсрочки платежа по договору, превышает сумму задолженности покупателя. В этом случае разница между номинальной стоимостью товарного векселя и суммой задолженности покупателя рассматривается как процент по векселю, уплаченный за отсрочку платежа.

Бухгалтерские записи в учете векселедателя (покупателя):

1. Если оплата по векселю производится в текущем году:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — отражена выдача векселя в оплату поступивших товаров;

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — отражена сумма процентов по векселю;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные»

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — отражена оплата векселя.

2. Если оплата по векселю будет произведена в следующем году:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — отражена выдача векселя в оплату поступивших товаров;

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — отражена сумма процентов по векселю;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные»

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — отражена оплата векселя, одновременно:

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

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» — отражена сумма уплаченных процентов по векселю.

Бухгалтерские записи в учете векселедержателя (поставщика):

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — отражена выручка;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — получен вексель в обеспечение задолженности за проданный товар;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — отражена разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за проданный товар.

Аналитический учет ведется по полученным и выданным векселям с учетом сроков погашения, векселедателем и векселедержателем. С целью контроля за состоянием расчетов с векселями организации ведут Книгу по учету ценных бумаг (векселей).

ПРИМЕР

Поставщик отгрузил покупателю товар (материалы) на сумму 118 руб., в том числе НДС — 18 руб. Стоимость проданного товара — 80 руб.

Покупатель в обеспечение задолженности выдает продавцу собственный вексель номиналом 118 руб.

Отражение в бухгалтерском учете:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 118 руб. — отражена выручка от реализации товаров и признана дебиторская задолженность покупателя в оценке, указанной в договоре;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 18 руб. — отражен НДС с выручки от реализации товара;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 41 «Товары» — 80 руб. — списана себестоимость проданного товара;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 118 руб. — получен вексель в обеспечение задолженности за проданный товар.

ПРИМЕР

Поставщик отгрузил покупателю товар (материалы) на сумму 118 руб., в том числе НДС — 18 руб. Стоимость проданного товара — 80 руб.

Покупатель в обеспечение задолженности выдает продавцу собственный вексель номиналом 130 руб.

Отражение в бухгалтерском учете:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 118 руб. — отражена выручка от реализации товаров и признана дебиторская задолженность покупателя в оценке, указанной в договоре;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 18 руб. — отражен НДС с выручки от реализации товара;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 41 «Товары» — 80 руб. — списана себестоимость проданного товара;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 130 руб. — получен вексель в обеспечение задолженности за проданный товар;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 12 руб. — отражена разность между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за проданный товар.

ПРИМЕР

Поставщик отгрузил покупателю товар (материалы) на сумму 118 руб., в том числе НДС — 18 руб. Стоимость проданного товара — 80 руб.

Покупатель в обеспечение задолженности выдает продавцу собственный вексель номиналом 118 руб. с начислением процентного дохода 10 процентов годовых.

Отражение в бухгалтерском учете:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 118 руб. — отражена выручка от реализации товаров и признана дебиторская задолженность покупателя в оценке, указанной в договоре;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 18 руб. — исчислен НДС с выручки от реализации товара;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 41 «Товары» — 80 руб. — списана себестоимость проданного товара;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 118 руб. — получен вексель в обеспечение задолженности за проданный товар;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 1 руб. (10 % · 30 дн. : 365 дн. · 118 руб.) — отражены проценты, начисленные на вексельную сумму.

Товарные векселя в настоящее время имеют ограниченное применение, так как реально не обеспечены денежными средствами.

4.7. Учет расчетов с бюджетом

Согласно первой части Налогового кодекса РФ налоги и сборы делятся на:

- федеральные;

- региональные;
- местные.

В соответствии со ст. 8 НК РФ под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны на всей территории Российской Федерации. Данные налоги и сборы могут зачисляться в бюджеты различных уровней. К ним относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- государственная пошлина;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Региональные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ.

К региональным налогам и сборам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

Данные налоги и сборы обязательны к уплате на территории Российской Федерации.

Местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. К ним относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.

Уплата этих налогов и сборов обязательна на всей территории муниципального образования.

По каждому налогу устанавливается объект обложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам, удерживаемым с доходов работников этой организации, используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Для детализации учета налогов и сборов к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» открывают субсчета по каждому виду налога или сбора.

По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются начисленные налоги и сборы, причитающиеся по налоговым декларациям ко взносу в бюджет, в корреспонденции со следующими счетами в зависимости от источника уплаты:

ПРИМЕР

1. НДС, акцизы относятся на счета продаж:

Дебет счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. Налог с владельцев транспортных средств, налог на приобретение транспортных средств, земельная пошлина, таможенная пошлина, налог на воду, сборы загрязняющих веществ в окружающую природную среду и т. п., включаемые в себестоимость продукции, отражаются записью:

Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

3. Налог на имущество и др., уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения, отражаются записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

4. Налог на прибыль, уплачиваемый из прибыли, оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

5. Налог на доходы физических лиц, уплачиваемый с дохода физических лиц, отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Кроме того, по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов. В бухгалтерском учете это отражается следующим образом:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы НДС, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Уплаченный в бюджет подоходный налог и сборов отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» может иметь развернутое сальдо на конец месяца, поскольку на отдельных субсчетах данного счета сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

4.8. Учет расчетов с подотчетными лицами

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает необходимость приобретения материальных ценностей, работ и услуг не только по безналичному расчету, но и за наличные деньги. Для этих целей предприятия выдают наличные денежные суммы из кассы работникам организации в подотчет.

Подотчетными лицами являются штатные работники организации, а также работающие на условиях совместительства либо выполняющие работы по договору подряда, получающие авансом денежные средства из кассы. Руководителем организации приказом (распоряжением) должен быть утвержден:

- перечень лиц, имеющих право на получение средств под отчет;
- сроки, на которые могут выдаваться подотчетные суммы;
- требования, предъявляемые к оформлению первичных документов по учету расчетов с подотчетными лицами;
- порядок их представления, обработки и утверждения и др.

Подотчетными называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы предприятия:

- на хозяйственные расходы (канцелярские, почтово-телеграфные);
- на расходы экспедиций, геологоразведочных партий;
- на расходы по предстоящим командировкам;
- для оплаты расходов, связанных с приобретением материалов по мелкому опту в розничной торговле и т. п.

Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены Инструкцией ЦБ РФ.

Первичными документами по учету расчетов с подотчетными лицами являются авансовые отчеты (форма № АО-1), приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, торгово-закупочные акты, приказы (распоряжения) о направлении работников в командировку (форма №Т-9 и Т-9а), командировочные удостоверения (форма №Т-10), служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма №Т-10а) и некоторые другие.

Авансовые отчеты — это отчеты подотчетных лиц об использовании полученных сумм или самостоятельно израсходованных средств с обязательным приложением оправдательных документов (чеки, билеты, накладные и др.).

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». По дебету счета указываются суммы, выданные под отчет или в возмещение израсходованных средств. По кредиту счета списываются подотчетные суммы, использованные на необходимые для предприятия цели и подтвержденные авансовыми отчетами, а также отражаются возвращенные неиспользованные подотчетные суммы.

Дебетовое сальдо отражает сумму остатка денежных средств у подотчетных лиц. Кредитовое сальдо показывает сумму невозмещенных средств, израсходованных работниками на нужды предприятия.

Выдача средств подотчетным лицам происходит следующим образом. Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером на основании заявления работника и приказа руководителя организации. Сумму аванса определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Работники предприятия получают из кассы предприятия по расходным кассовым ордерам определенные суммы денежных средств — авансы. В течение определенного времени (не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы) подотчетное лицо обязано отчитаться за полученные и израсходованные суммы. Для этого подотчетные лица сдают в бухгалтерию авансовые отчеты с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы (командировочное удостоверение, квитанции, товарные чеки и другие оправдательные документы). Авансовые отчеты составляются подотчетным лицом и работником бухгалтерии. В бухгалтерии работником бухгалтерской службы проверяется целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность оформления документов и подсчета сумм. Затем он указывает в авансовом отчете суммы расходов, принятых к учету, и делает соответствующие бухгалтерские записи. После этого авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учету.

На основании утвержденных авансовых отчетов происходит списание произведенных расходов в зависимости от их назначения.

Для осуществления контроля за расходованием подотчетных сумм учет осуществляют по каждому работнику в ведомости или журнале-ордере по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Бухгалтерские проводки указаны ниже в Типовых проводках по теме.

Новый аванс работникам выдается только после расчета по предыдущему. В ситуации, когда работник вовремя не представил авансовый отчет и не вернул неизрасходованную сумму, по распоряжению работодателя, но не позднее 1 месяца со дня окончания срока возврата денег, эта сумма удерживается из зарплаты работника.

При выплате зарплаты удержания не должны быть больше 20 % от суммы заработной платы работника. Если работник оспаривает данную ситуацию, то денежные средства могут быть взысканы в судебном

порядке. Если представлены два или больше исполнительных документов, то согласно ст. 138 ТК РФ размер удержаний может быть увеличен до 50 %.

Для отражения удержаний из заработной платы в бухгалтерском учете используются: счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Командировочные расходы

Служебная командировка — это выполнение работником в течение определенного срока служебного поручения по распоряжению работодателя вне места постоянной работы.

Направление в служебную командировку носит временный характер. Срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения.

Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки — дата прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее — последующие сутки.

В случае если станция, пристань или аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта. Аналогичным образом определяется день приезда работника в место постоянной работы.

Вопрос о явке работника на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с работодателем.

Цель командировки работника определяется руководителем командирующей организации и указывается в служебном задании, которое утверждается работодателем.

На основании решения работодателя работнику оформляется командировочное удостоверение, подтверждающее срок его пребывания в командировке (дата приезда в пункт (пункты) назначения и дата выезда из него (из них)), которое находится у работника в течение всего срока командировки.

Фактический срок пребывания в месте командирования определяется по отметкам о дате приезда в место командирования и дате выезда из него, которые делаются в командировочном удостоверении и заверяются подписью полномочного должностного лица и печатью, которая используется в хозяйственной деятельности организации, в которую командирован работник.

Средний заработок за период нахождения работника в командировке, а также за дни нахождения в пути сохраняется за все дни работы по графику, установленному в организации.

Работнику при направлении его в командировку выдается денежный аванс на оплату расходов по проезду и найму жилого помещения и дополнительных расходов, связанных с проживанием вне места постоянного жительства (суточные).

Работник по возвращении из командировки обязан представить работодателю в течение 3 рабочих дней следующие документы:

- авансовый отчет об израсходованных в связи с командировкой суммах и произвести окончательный расчет по выданному ему перед отъездом в командировку денежному авансу на командировочные расходы. К авансовому отчету прилагаются оформленное надлежащим образом командировочное удостоверение, документы о найме жилого помещения, фактических расходах по проезду и об иных расходах, связанных с командировкой;
- отчет о выполненной работе в командировке, согласованный с руководителем структурного подразделения работодателя, в письменной форме.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 «Об особенностях направления работников в служебные командировки» работникам возмещаются расходы по проезду и найму жилого помещения, дополнительные расходы, связанные с проживанием вне постоянного места жительства (суточные), а также иные расходы, произведенные работником с разрешения руководителя организации.

Размеры расходов, связанных с командировкой, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места жительства (суточные), возмещаются работнику за каждый день нахождения в командировке, включая выходные и нерабочие праздничные дни, а также за дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути.

При командировках в местность, откуда работник имеет возможность ежедневно возвращаться к месту постоянного жительства, суточные не выплачиваются. Вопрос о целесообразности ежедневного возвращения работника из места командирования к месту постоянного жительства в каждом конкретном случае решается руководителем организации с учетом дальности расстояния, условий транспортного сообщения, характера выполняемого задания, а также необходимости создания работнику условий для отдыха.

Направление работника в командировку за пределы территории Российской Федерации производится по распоряжению работодателя без оформления командировочного удостоверения. Оплата и возмещение расходов работника в иностранной валюте, связанных с командировкой за пределы территории Российской Федерации, осуществляются в соответствии с Федеральным законом РФ от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Выплата работнику суточных в иностранной валюте при направлении работника в командировку за пределы территории Российской Федерации осуществляется в размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом.

За время нахождения в пути работника, направляемого в командировку за пределы территории Российской Федерации, суточные выплачиваются:

- при проезде по территории Российской Федерации — в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок в пределах территории Российской Федерации;
- при проезде по территории иностранного государства — в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств.

При следовании работника с территории Российской Федерации дата пересечения государственной границы Российской Федерации включается в дни, за которые суточные выплачиваются в иностранной валюте, а при следовании на территорию Российской Федерации дата пересечения государственной границы Российской Федерации включается в дни, за которые суточные выплачиваются в рублях.

Даты пересечения государственной границы Российской Федерации при следовании с территории Российской Федерации и на территорию

Российской Федерации определяются по отметкам пограничных органов в паспорте.

Работнику, выехавшему в командировку на территорию иностранного государства и возвратившемуся на территорию Российской Федерации в тот же день, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50 процентов нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом, для командировок на территории иностранных государств.

Расходы по найму жилого помещения при направлении работников в командировки возмещаются в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом.

Расходы по проезду при направлении работника в командировку на территории иностранных государств возмещаются ему в том же порядке, что и при направлении в командировку в пределах территории Российской Федерации.

Работнику при направлении его в командировку на территорию иностранного государства дополнительно возмещаются:

- расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- обязательные консульские и аэродромные сборы;
- сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- иные обязательные платежи и сборы.

Учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Для этого к счету открываются субсчета «Расчеты с подотчетными лицами в рублях» и «Расчеты с подотчетными лицами в валюте».

ПРИМЕР

27 января 2012 г. работник ООО «Успех» получил для командировки в Германию 5000 евро и 2400 руб.

11 февраля 2012 г. утвержден авансовый отчет работника, сумма расходов по которому составила 4000 евро и 2600 руб. В тот же день работник сдал в кассу 1000 евро и получил перерасход по рублевому авансу в размере 200 руб.

Курс ЦБ РФ составлял:

- на 27 января 2012 г. — 42,7058 руб./EUR;
- на 11 февраля 2012 г. — 41,6551 руб./EUR.

В бухгалтерском учете ООО «Успех» оформлены следующие проводки:

27 января 2012 г.

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в рублях»

Кредит счета 50 «Касса» — 2400 руб. — выдан аванс на командировочные расходы в рублях;

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в валюте»

Кредит счета 50 «Касса» — 213 529 руб. (5000 EUR · 42,7058 руб./EUR) — наличная валюта выдана под отчет работнику, направленному в командировку за границу;

11 февраля 2012 г.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в рублях» — 2600 руб. — расходы на проезд до пересечения границы и обратно, а также суточные в день пересечения границы включены в состав общехозяйственных расходов;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в валюте» — 170 823,2 руб. (4000 EUR × × 42,7058 руб./EUR) — признаны командировочные расходы на основании утвержденного авансового отчета;

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в валюте» — 41 655,1 руб. (1000 EUR × × 41,6551 руб./EUR) — работник внес остаток подотчетной суммы в кассу;

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

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в валюте» — 1050,7 руб. ((42,7058 руб./EUR — — 41,6551 руб./EUR) · 1000 EUR) — отражена отрицательная курсовая разница, возникшая на дату утверждения авансового отчета;

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в рублях»

Кредит счета 50 «Касса» — 200 руб. — выдан перерасход в рублях по авансовому отчету.

4.9. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Предприятия и организации осуществляют расчеты с персоналом по прочим операциям. Например, расчеты по выданным займам, по возмещению материального ущерба (это расчеты с материально ответственными лицами по недостачам и хищениям) и др.

Для расчетов с персоналом предприятия по всем видам расчетов, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами используется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К данному счету Планом счетов рекомендуется открывать следующие субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и т. п.

Предприятия могут предоставлять своим сотрудникам займы на различные цели: индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.

При предоставлении займа должен заключаться договор займа. Правоотношения сторон по договору займа регулируются главой 42 ГК РФ. Договор считается заключенным с момента передачи займодавцем заемщику денег или других вещей.

Учет расчетов с работниками по предоставленным займам ведется на субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам».

Если работник увольняется, не погасив полученный заем, то сумму задолженности необходимо отнести на счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», поскольку счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для расчетов только с работниками организации:

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам».

Согласно ст. 224 НК РФ материальная выгода, полученная работником от экономии на процентах за пользование заемными средствами, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц по ставке 35 %. Сумму полученной материальной выгоды рекомендуется рассчитывать в следующем порядке:

- на дату выдачи средств определяется сумма процентной платы (С1) за пользование заемными (кредитными) средствами исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Банка России по рублевым средствам по формуле:

$$C1 = Z_c \cdot P_{уб} \cdot (D : 365 \text{ дн.}),$$

где Z_c — сумма заемных (кредитных) средств, находящаяся в пользовании в течение соответствующего количества дней в налоговом периоде; $P_{уб}$ — сумма процентов в размере $3/4$ действующей ставки рефинансирования; D — количество дней нахождения заемных средств в пользовании налогоплательщика со дня выдачи займа (кредита) до дня уплаты процентов либо возврата суммы займа (кредита).

- из суммы процентной платы $C1$ вычитается сумма процентной платы, внесенной согласно условиям договора займа (кредита) и рассчитанной с учетом порядка ее уплаты, предусмотренного соответствующим договором ($C2$). Налоговая база определяется в размере полученной положительной разницы от произведенного вычитания (M_b):

$$M_b = C1 - C2.$$

ПРИМЕР

Работнику организации 1 ноября 2010 г. выдан заем в сумме 100 000 руб. на четыре месяца. Ситуация 1 — процентная ставка за пользование заемными средствами по договору займа установлена в размере 5% годовых; ситуация 2 — заем выдан без уплаты процентов. Ставка рефинансирования составляет: в ноябре 2010 г. — 7,75%, в декабре 2010 г. — 7,75%, в январе 2011 г. — 7,75%, в феврале 2011 г. — 8%. Заем погашается равными долями в последний рабочий день каждого месяца. Проценты по договору займа уплачиваются с одновременным погашением соответствующей части займа.

30 ноября 2010 г.

Работник погасил часть займа в размере 25 000 руб.

Процентная плата составит 615,75 руб. (100 000 руб. · 7,75% : 365 дн. · 29 дн.).

Применительно к ситуации 1 проценты за пользование заемными средствами будут уплачены в сумме 397,26 руб. (100 000 руб. · 5% : 365 дн. · 29 дн.).

Сумма материальной выгоды составит:

ситуация 1 — 218,49 руб. (615,75 руб. — 397,26 руб.);

ситуация 2 — 615,75 руб. (615,75 руб. — 0,00 руб.).

С полученной работником суммы материальной выгоды удерживается НДФЛ в размере:

ситуация 1 — 76,47 руб. ($218,49 \text{ руб.} \cdot 35\%$);
ситуация 2 — 215,51 руб. ($615,75 \text{ руб.} \cdot 35\%$).

31 декабря 2010 г.

Работник погасил часть займа в размере 25 000 руб.

Процентная плата составит 493,66 руб. ($75\,000 \text{ руб.} \cdot 7,75\% : 365 \text{ дн.} \cdot 31 \text{ дн.}$).

Применительно к ситуации 1 проценты за пользование заемными средствами будут уплачены в сумме 318,49 руб. ($75\,000 \text{ руб.} \cdot 5\% \cdot 31 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$).

Сумма материальной выгоды составит:

ситуация 1 — 175,17 руб. ($493,66 \text{ руб.} - 318,49 \text{ руб.}$);

ситуация 2 — 493,66 руб. ($493,66 \text{ руб.} - 0,00 \text{ руб.}$).

С полученной работником суммы материальной выгоды удерживается НДФЛ в размере:

ситуация 1 — 61,31 руб. ($175,17 \text{ руб.} \cdot 35\%$);

ситуация 2 — 172,78 руб. ($493,66 \text{ руб.} \cdot 35\%$).

31 января 2011 г.

Работник погасил часть займа в размере 25 000 руб.

Процентная плата составит 329,11 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \cdot 7,75\% : 365 \text{ дн.} \cdot 31 \text{ дн.}$).

Применительно к ситуации 1 проценты за пользование заемными средствами будут уплачены в сумме 212,33 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \cdot 5\% \cdot 31 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$).

Сумма материальной выгоды составит:

ситуация 1 — 116,78 руб. ($329,11 \text{ руб.} - 212,33 \text{ руб.}$);

ситуация 2 — 329,11 руб. ($329,11 \text{ руб.} - 0,00 \text{ руб.}$).

С полученной работником суммы материальной выгоды удерживается НДФЛ в размере:

ситуация 1 — 40,87 руб. ($116,78 \text{ руб.} \cdot 35\%$);

ситуация 2 — 115,18 руб. ($329,11 \text{ руб.} \cdot 35\%$).

28 февраля 2011 г.

По договору займа произведен окончательный расчет в размере 25 000 руб.

Процентная плата составит 153,42 руб. ($25\,000 \text{ руб.} \cdot 8\% \cdot 28 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$).

Применительно к ситуации 1 проценты за пользование заемными средствами будут уплачены в сумме 95,89 руб. ($25\,000 \text{ руб.} \cdot 5\% \cdot 28 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.}$).

Сумма материальной выгоды составит:

ситуация 1 — 57,53 руб. ($153,42 \text{ руб.} - 95,89 \text{ руб.}$);

ситуация 2 — 95,89 руб. ($95,89 \text{ руб.} - 0,00 \text{ руб.}$).

С полученной работником суммы материальной выгоды удерживается НДФЛ в размере:

ситуация 1 — 20,13 руб. (57,53 руб. · 35%);

ситуация 2 — 33,56 руб. (95,89 · 35%).

В бухгалтерском учете организации оформляются следующие проводки.

Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
Ноябрь 2010 г.				
1	Выдан заем работнику	100 000	73-1	50-1
2	Начислены проценты (ситуация 1)	397,26	73-1	91-1
3	Погашена часть займа	25 000	50-1	73-1
4	Уплачены проценты (ситуация 1)	397,26	50-1	73-1
5	Удержан НДФЛ:			
	— ситуация 1	76,47	70	68-1
	— ситуация 2	215,51	70	68-1
6	Включена в состав прибыли организации сумма процентов	397,26	91-9	99
7	Перечислен НДФЛ:			
	— ситуация 1	76,47	68-1	51
	— ситуация 2	215,51	68-1	51
Декабрь 2010 г.				
1	Начислены проценты (ситуация 1)	318,49	73-1	91-1
2	Погашена часть займа	25 000	50-1	73-1
3	Уплачены проценты (ситуация 1)	318,49	50-1	73-1
4	Удержан НДФЛ:			
	— ситуация 1	61,31	70	68-1
	— ситуация 2	172,78	70	68-1
5	Включена в состав прибыли организации сумма процентов	318,49	91-9	99
6	Перечислен НДФЛ:			
	— ситуация 1	61,31	68-1	51
	— ситуация 2	172,78	68-1	51

Окончание табл.

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			Дебет	Кредит
Январь 2011 г.				
1	Начислены проценты (ситуация 1)	212,33	73-1	91-1
2	Погашена часть займа	25 000	50-1	73-1
3	Уплачены проценты (ситуация 1)	212,33	50-1	73-1
4	Удержан НДФЛ:			
	— ситуация 1	40,87	70	68-1
	— ситуация 2	115,18	70	68-1
5	Включена в состав прибыли организации сумма процентов	212,33	91-9	99
6	Перечислен НДФЛ:			
	— ситуация 1	40,87	68-1	51
	— ситуация 2	115,18	68-1	51
Февраль 2011 г.				
1	Начислены проценты (ситуация 1)	95,89	73-1	91-1
2	Погашена часть займа	25 000	50-1	73-1
3	Уплачены проценты (ситуация 1)	95,89	50-1	73-1
4	Удержан НДФЛ:			
	— ситуация 1	20,13	70	68-1
	— ситуация 2	33,56	70	68-1
5	Включена в состав прибыли организации сумма процентов	95,89	91-9	99
6	Перечислен НДФЛ:			
	— ситуация 1	20,13	68-1	51
	— ситуация 2	33,56	68-1	51

В договоре займа может быть предусмотрено получение процентов. Проценты, полученные организацией за предоставленные займы, являются в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» прочими доходами. В бухгалтерском учете начисление причитающихся процентов отражается следующим образом:

Дебет субсчета 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

К расчетам с персоналом по прочим операциям относятся, как отмечалось выше, и расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работниками предприятию в результате недостач и хищений денежных средств и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Факт недостачи, хищения имущества и других видов ущерба выявляется в результате проведения инвентаризации в соответствии с установленным порядком. В пределах установленных норм недостачи списываются на издержки производства, сверх норм — за счет виновных лиц. В случае отсутствия норм или если установлен факт хищения материальных ценностей работником предприятия, то ущерб списывается за счет виновных лиц.

Для учета расчетов по возмещению материального ущерба предназначен субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, на счетах бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кредит счетов 10 «Материалы» (41 «Товары», 50 «Касса» и др.) — на сумму недостачи.

Дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на сумму ущерба, подлежащего взысканию с работника в размере суммы фактически нанесенного ущерба.

Дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» — на сумму, подлежащую взысканию сверх суммы фактически нанесенного ущерба.

После оплаты виновным лицом суммы задолженности эти суммы отражаются в составе прочих доходов:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

При погашении задолженности за причиненный ущерб составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — если работник производит погашение задолженности посредством сдачи наличных денег в кассу;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — если погашение задолженности производится путем зачисления денежных средств на расчетный счет организации;

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — если сумма задолженности удерживается из заработной платы работника.

Такие удержания могут осуществляться с письменного согласия работника или по решению суда. При отказе суда во взыскании ввиду необоснованности иска суммы недостач списываются на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

ПРИМЕР

Организацией по результатам инвентаризации выявлена недостача материалов по вине материально ответственного лица. Сумма прямого ущерба составила 12 000 рублей. Организация подала в суд иск о взыскании с виновного лица суммы нанесенного ущерба по рыночной стоимости — 14 400 руб. Суд требование организации удовлетворил.

В бухгалтерском учете организации будут оформлены следующие записи:

Дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — 12 000 руб. — отражено списание суммы ущерба от недостачи материалов, подлежащей взысканию с виновного лица;

Дебет субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» — 2400 руб. (14 400 — 12 000) — отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновного лица по рыночным ценам, и стоимостью недостающих материалов;

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — 14 400 руб. — внесена в кассу организации виновным лицом сумма задолженности по возмещению ущерба»

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» — 14 400 руб. — поступления в возмещение причиненного организации ущерба отражены в составе прочих доходов.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может быть открыт субсчет 73-3 «Расчеты за товары, проданные в кредит» для учета расчетов с персоналом по приобретенным в кредит различным товарам.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в разрезе субсчетов ведется по каждому работнику организации.

4.10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Кроме расчетов по основным видам деятельности организации ведут расчеты с разными дебиторами и кредиторами. Это расчеты с различными юридическими и физическими лицами по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и т. п.); транспортными организациями (если услуги оплачивают чеками); по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по депонированным суммам и т. п.

Для обобщения информации о такого рода расчетах в соответствии с Планом счетов используется активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» имеет развернутое сальдо: по дебету отражается задолженность дебиторов, а по кредиту — задолженность кредиторам.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут открываться 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 др.

Субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» предназначен для обобщения информации о расчетах по добровольному страхованию имущества и персонала организации, которая выступает страхователем (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию).

Первичными документами для бухгалтерского учета операций по страхованию являются договор страхования, страховой полис, страховой акт, бухгалтерская справка-расчет, выписка с расчетного счета, расходный кассовый ордер и др.

Начисленные суммы страховых платежей (страховых премий или взносов) отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

Кредит субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Перечисление страховым организациям сумм страховых платежей оформляется бухгалтерской проводкой:

Дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Суммы страховых возмещений, полученных предприятием от страховых организаций в соответствии с договором страхования, отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Потери по страховым случаям списываются с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и т. п. в зависимости от объекта страхования:

Дебет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кредит 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и т. п.

По дебету субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражается и сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации:

*Дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»
Кредит 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».*

Потери от страховых случаев, не компенсируемые страховыми возмещениями, списывают и отражают на счетах бухгалтерского учета следующим образом:

*Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».*

Аналитический учет ведется в разрезе отдельных страховщиков и отдельных договоров страхования.

Для обобщения информации о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, по предъявленным и признанным или присужденным штрафам, пеням и неустойкам, а также при ошибочно зачисленных или списанных суммах банком с расчетного счета используется субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям». Претензии возникают в основном вследствие несоблюдения условий договоров и обязательств по расчетам. Взаимные претензии могут быть урегулированы до передачи дела в арбитражный суд.

Основанием для предъявления претензии может служить коммерческий акт о приемке материалов, кроме этого при расчетах по претензиям используются и другие документы: претензионные письма, решения арбитражного суда, бухгалтерская справка-расчет, договоры на поставку, выписка банка с расчетного счета и т. п.

Сумма предъявляемой претензии определяется в соответствии с порядком, предусмотренным условиями договора. Сумма предъявляемой претензии может определяться исходя из стоимости недостающих, испорченных, несоответствующих стандартам материальных ценностей по договорным ценам или по фактической себестоимости.

ПРИМЕР

На склад ООО «Успех» поступила партия материалов (100 м по 2000 руб. за метр) на общую сумму 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Транспортные расходы АО доставке составили 4000 руб. плюс НДС — 720 руб. При приемке

установлено, что часть материалов (20 м) испорчена. Предприятие предъявило поставщику претензию на сумму, которая определяется следующим образом:

- 1) определяется стоимость испорченных материалов:

$$20 \text{ кг} \cdot 2000 \text{ руб.} = 40\,000 \text{ руб.};$$

- 2) определяется сумма транспортно-заготовительных расходов:

$$40\,000 \text{ руб.} \cdot (4000 \text{ руб.} : 100\,000 \text{ руб.}) = 1600 \text{ руб.};$$

- 3) определяется сумма НДС, относящаяся к стоимости материалов и транспортно-заготовительным расходам, связанным с их приобретением:

$$40\,000 \cdot 18\% = 7200 \text{ (руб.)} \text{ и } 1600 \cdot 18\% = 288 \text{ (руб.)};$$

- 4) определяется общая сумма претензии:

$$40\,000 + 1600 + 7200 + 288 = 49\,088 \text{ (руб.)}.$$

Если несоответствие качества приобретенных материалов или имущества выявляется при их использовании (эксплуатации), то порядок отражения операций по предъявлению претензий и возврату имущества следующий.

ПРИМЕР

ООО «Успех» приобрело станок стоимостью 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Станок принят к учету, введен в эксплуатацию в производственном цехе и по нему начислена амортизация за два месяца эксплуатации. Способ начисления амортизации — линейный, срок полезного использования — 10 лет. После начала эксплуатации станок вышел из строя, и по заключению специалистов он не подлежит ремонту (неустранимый заводской брак). Предприятие вернуло станок поставщику.

В бухгалтерском учете ООО «Успех» оформляются следующие записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб. — отражена стоимость станка;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 18 000 руб. — отражен НДС;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 118 000 руб. — отражено погашение задолженности перед поставщиком;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 100 000 руб. — отражена первоначальная стоимость станка (введен в эксплуатацию);

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 18 000 руб. — принят к вычету НДС;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 1667 руб. — начислена амортизация (за два месяца эксплуатации).

Возврат станка поставщику отражается следующим образом:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 100 000 руб. — отражено списание первоначальной стоимости основного средства;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие» — 1667 руб. — отражено списание начисленной амортизации;

Дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие» — 98 333 руб. — отражен возврат станка поставщику по остаточной стоимости;

Дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 1677 руб. — отражена в составе прочих доходов сумма разницы между первоначальной и остаточной стоимостью станка, возвращенному поставщику;

Дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 18 000 руб. — отражено восстановление НДС, подлежащего возмещению поставщиком;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» — 144 000 руб. — отражено погашение задолженности поставщика по предъявленной ему претензии.

По дебету субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» отражаются и претензии за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков. Аналитический учет ведется по каждому дебитору и каждой претензии.

4.11. Учет резерва по сомнительным долгам

Как показывает опыт проведения аудиторских проверок, в бухгалтерском учете многих предприятий числится дебиторская задолженность многолетней давности на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Часть из общей суммы задолженности бывает просроченной, другая часть является нереальной к взысканию. Согласно действующему законодательству если дебиторская задолженность подлежит списанию на финансовые результаты, то ее следует списывать (рис. 4.1). В противном случае искажается чистая прибыль, что напрямую затрагивает интересы собственников (акционеров), а также становится нереальным баланс предприятия.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Пунктом 77 Положения по ведению бухгалтерского учета установлено, что долги, нереальные к взысканию, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались. Кроме того, установлено, что списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания задолженности для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. Планом счетов предусмотрен для этих целей счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Согласно показателям формы № ИНВ-17 дебиторская задолженность делится на подтвержденную, неподтвержденную и задолженность с истекшим сроком исковой давности.

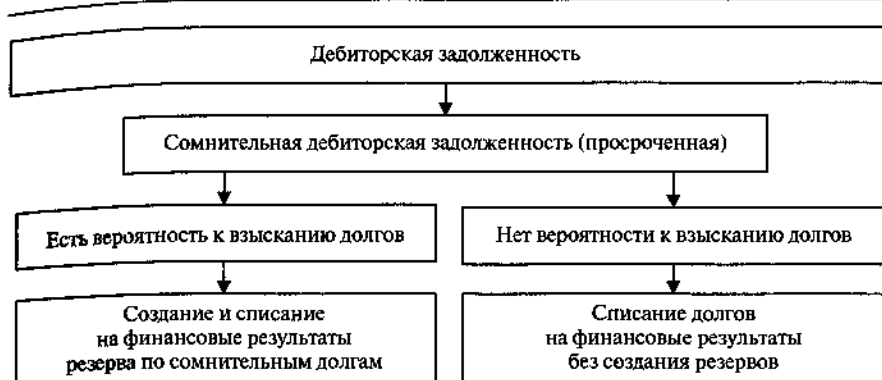


Рис. 4.1. Процедура выявления дебиторской задолженности, подлежащей списанию на финансовые результаты

Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, может образоваться вследствие:

- 1) ликвидации должника;
- 2) «зависания» денег в проблемном банке;
- 3) истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника.

На основании п. 12 ПБУ 10/99 суммы дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, являются прочими расходами. В бухгалтерском учете прочие расходы, в том числе суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию вследствие ликвидации покупателя — должника или истечения срока исковой давности, в бухгалтерском учете необходимо отразить следующими записями:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — образование дебиторской задолженности вследствие отгрузки продукции (оказания услуги, выполнения работы);

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

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, на финансовые результаты;

Дебет счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — отражена на забалансовом счете задолженность поставщика, списанная в убыток.

Если нереальная к взысканию дебиторская задолженность образовалась вследствие банкротства банка, которому было поручено произвести безналичный платеж, например, за аванс продавцу в счет предстоящих поставок продукции, то в бухгалтерском учете данные хозяйственные операции будут отражены проводками:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по авансам выданным»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — образование дебиторской задолженности вследствие перечисления аванса в счет отгрузки продукции (оказания услуги, выполнения работы);

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — списание дебиторской задолженности, нереальной к взысканию, на финансовые результаты.

В соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Поэтому если некоторая вероятность взыскания просроченного долга все же остается, то целесообразно создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Для обобщения информации о создании резервов по сомнительным долгам предусмотрен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». На сумму создаваемого резерва оформляется запись:

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

Кредит счета 63 «Резерв по сомнительным долгам».

При списании невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счета 63 «Резерв по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами.

В бухгалтерском учете создание и использование резерва по сомнительным долгам отражаются записями:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — образование дебиторской задолженности вследствие отгрузки продукции (оказания услуги, выполнения работы);

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

Кредит счета 63 «Резерв по сомнительным долгам» — создан резерв на сумму задолженности, признанной сомнительной;

Дебет счета 63 «Резерв по сомнительным долгам»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — произведено списание не реальной к взысканию дебиторской задолженности за счет ранее созданного резерва;

Дебет счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» — отражена задолженность поставщика, списанная в убыток.

Списанная сумма дебиторской задолженности включается в состав прочих расходов:

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

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поступившая от покупателя сумма ранее списанной задолженности увеличит прочие доходы организации. Одновременно на указанную сумму будет сделана запись по кредиту счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

4.12. Учет расчетов с учредителями

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и т. п. обобщаются на счете 75 «Расчеты с учредителями».

Государственные и муниципальные унитарные предприятия используют данный счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

При создании акционерного общества на учет принимается сумма задолженности по оплате акций. При этом в бухгалтерском учете оформляется запись:

*Дебет субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»
Кредит счета 80 «Уставный капитал».*

При создании организаций других организационно-правовых форм собственности составляется такая же запись на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

Фактически внесенные учредителями денежные средства и материальные ценности отражают по кредиту субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Оценка неденежных вкладов участников производится в соответствии с решением общего собрания учредителей при условии его единогласного принятия. При оплате акций акционерного общества надежными активами обязательным условием является оценка этих активов независимым экспертом (оценщиком).

Учет расчетов с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия, ведется на субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Начисление доходов от участия в организации работникам самой организации ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают записью:

*Дебет субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов», счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».*

Дивиденды в акционерном обществе начисляются на основании протокола и решения собрания акционеров, по справке бухгалтерии.

Аналитический учет расчетов по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведут по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

4.13. Учет внутрихозяйственных расчетов

Предприятия ведут расчеты не только со сторонними организациями, но также осуществляют расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты). Например, расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т. п.

Согласно Плану счетов для обобщения информации о внутрихозяйственных расчетах предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» 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 т. д.

На субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» учитывается состояние всех прочих, т. е. текущих расчетов, предприятия с филиалами, представительствами, выделенными на отдельные балансы.

ПРИМЕР

Доставка оборудования из головной организации в филиал произведена транспортом гаража головной организации. Затраты по доставке оборудования составили 2500 руб.

В бухгалтерском учете головной организации при этом оформляются следующие записи:

Дебет субсчета 79-2 «Расчеты по текущим операциям»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» — 2500 руб. — отражена передача затрат по доставке оборудования филиалу.

В бухгалтерском учете филиала, выделенного на отдельный баланс, данная операция отражается следующим образом:

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»

Кредит субсчета 79-2 «Расчеты по текущим операциям» — 2500 руб. — отражены затраты по доставке оборудования.

При таком способе отражения хозяйственных операций достигается такое положение, что в балансе предприятия внутрихозяйственные расчеты не отражаются.

На субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом.

Субсчет 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

При передаче имущества в доверительное управление оно списывается учредителем управления со счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и т. д. в дебет субсчета 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

В случае прекращения договора доверительного управления имуществом и возврате имущества учредителю управления в бухгалтерском учете оформляются обратные записи.

ПРИМЕР

При создании филиала головная организация передала ему следующее имущество:

- основные средства (первоначальная стоимость — 15 000 руб., сумма амортизации — 3000 руб.);
- материалы на сумму 5000 руб.

В бухгалтерском учете сторон данные операции отражаются следующим образом: в учете головной организации:

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 15 000 руб. — списана первоначальная стоимость основных средств, переданных филиалу;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 3000 руб. — списана сумма начисленной амортизации по переданным основным средствам;

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 10 «Материалы» — 5000 руб. — списана стоимость материалов;

в учете филиала:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 15 000 руб. — приняты к учету основные средства, полученные от головной организации;

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 3000 руб. — отражена сумма начисленной амортизации по полученным основным средствам;

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 5000 руб. — приняты к учету материалы.

Передача имущества филиалу не является реализацией этого имущества, так как право собственности на него остается у головной организации.

В ходе использования основных средств филиал начислил по ним амортизацию в размере 2000 руб. Материалы, ранее полученные от головной организации, полностью израсходованы. При этом на складах филиала имеется готовая продукция на сумму 7000 руб.

При возврате имущества в бухгалтерском учете сторон оформляются следующие записи:

в учете филиала:

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 15 000 руб. — списана первоначальная стоимость основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 5000 руб. (3000 руб. + 2000 руб.) — списана сумма начисленной амортизации;

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 7000 руб. — передача готовая продукция;

в учете головной организации:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 15 000 руб. — отражена первоначальная стоимость основных средств, полученных от филиала;

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 5000 руб. — отражена сумма начисленной амортизации по основным средствам, полученным от филиала;

Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по выделенному имуществу» — 7000 руб. — отражена стоимость готовой продукции.

В итоге сальдо по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» равно нулю.

Аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» должен осуществляться по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а при расчетах по договорам доверительного управления имуществом — по каждому договору.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
1. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками			
Акцептованы счета поставщиков за получение лизингового имущества, за строительство и приобретение основных средств	08	60	Акт о приемке

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Акцептованы счета поставщиков за поступившие материальные ценности	10, 15	60	Накладная, приходный ордер
Акцептованы счета за работы и услуги, входящие в затраты производств	20, 23, 25, 29	60	Акт о приемке, счет
Акцептованы счета за поступившие товары и тару	41	60	Счет, накладная
Акцептованы счета за транспортные и другие расходы по заготовке, доставке, хранению товаров	44	60	Акт о приемке, счет
Отражен НДС, подлежащий уплате	19	60	Счет-фактура
Обнаружены недостачи по поступившим материальным ценностям	76	60	Акт о приемке
Оплачены счета поставщиков	60	50, 51, 52, 55	Выписка с расчетного счета, расходные платежные документы
Отражены суммы, зачтенные при взаимных расчетах	60	62	Платежное поручение
Отражены штрафы за нарушение условий договора	76	91-1	Платежное поручение
2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками			
2.1. Право собственности переходит в момент отгрузки			
Отражена отгрузка продукции (признана выручка)	62	90-1	Накладная
Начислен НДС за отгруженную продукцию	90-3	68	Счет-фактура
Оплачена отгруженная продукция	50, 51, 52	62	Выписка с расчетного счета, приходные платежные документы
2.2. Право собственности переходит в отличный от момента отгрузки момент			
Отгружены товары покупателю	45	43	Накладная

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Признана выручка (в момент перехода права собственности)	62	90-1	Накладная
Списана себестоимость продукции	90-2	45	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС по проданной продукции	90-3	68	Счет-фактура
Поступили платежи от покупателя	50, 51, 52	62	Выписка с расчетного счета, приходные платежные документы
2.3. Учет полученных авансов			
Получены авансы	51	62 — Авансы полученные	Выписка банка с расчетного счета
Начислен НДС с суммы полученного аванса	76 — НДС	68	Счет-фактура
Произведен зачет полученных авансов	62 — Авансы полученные	62	Бухгалтерская справка
Восстановлена сумма НДС с полученного аванса	68	76 — НДС	Счет-фактура
3. Учет расчетов с использованием векселей			
3.1. Учет расчетов с использованием векселей у векселедателя			
Акцептован счет поставщика по поставленным материальным ценностям	07, 08, 10, 41	60	Накладная, акт приемки, счет
Учены затраты по выполненным работам и услугам	20, 23, 25, 26, 29, 44	60	Акт выполненных работ, счет
Учен НДС	19	60	Счет-фактура
Выдан поставщику товарный вексель	60	60 — Векселя выданные	Акт

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Оплачена сумма превышения номинала векселя над стоимостью материальных ценностей	07, 08, 10, 41, 20, 23, 25, 26, 29, 44	60 — Векселя выданные	Бухгалтерская справка-расчет
Вексель оплачен	60 — Векселя выданные	50, 51, 52	Выписка с расчетного счета, платежные документы
3.1. Учет расчетов с использованием векселей у векселедержателя			
Отражена выручка	62 — Векселя полученные	90-1	Накладная
Погашена задолженность	51	62 — Векселя полученные	Выписка банка с расчетного счета
Начислены проценты	62 — Векселя полученные	91-1	Бухгалтерская справка
4. Учет расчетов с бюджетом			
Отражена задолженность по НДС, акцизам	90-3, 91-2	68	Счет-фактура
Отражена задолженность по налогам и сборам, включаемым в затраты на производство продукции	08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44	68	Счет-фактура
Отражены налоги, уплачиваемые за счет прибыли до налогообложения	91-2	68	Бухгалтерская справка-расчет, счет-фактура
Отражен налог на прибыль	99	68	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена задолженность по НДФЛ	70	68	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены штрафы за несвоевременную оплату налогов	99	68	Акт
Перечислены в бюджет налоги и сборы	68	51	Выписка с расчетного счета, платежное поручение

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Отражена сумма отложенного налогового актива	09	68	Бухгалтерская справка-расчет
Погашена сумма отложенного налогового актива	68	09	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшение отложенного налогового обязательства	77	68	Бухгалтерская справка-расчет
5. Учет расчетов с подотчетными лицами			
Выданы подотчетные суммы наличными	71	50	Расходный кассовый ордер
Произведены расходы подотчетными лицами, связанные с приобретением материальных ценностей	07, 08, 10, 15	71	Акт о приемке, приходный ордер
Подотчетные лица произвели расходы, которые относятся на расходы производства	20, 23, 25, 26	71	Авансовый отчет
Возвращены в кассу остатки неиспользованных сумм	50	71	Приходный кассовый ордер
Отражены подотчетные суммы, не возвращенные в срок	94	71	Акт
Списаны невозвращенные подотчетные суммы	70, 73	94	Бухгалтерская справка-расчет
6. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям			
Предоставлены займы и ссуды работнику	73-1	50, 51	Выписка с расчетного счета, расходные платежные документы
Произведены работником погашения займа или ссуды	50, 51	73-1	Выписка с расчетного счета, приходные платежные документы

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Удержана из заработной платы работника сумма задолженности по ссудам	70	73-1	Расчетная ведомость
Списание сумм недостач при увольнении работника	76	73-1	Приказ
Отнесены к возмещению суммы ущерба на виновное лицо в результате недостач	73-2	94	Исполнительный лист
Отнесены расходы на сумму, подлежащую взысканию сверх суммы фактического ущерба	73-2	98	Акт
Отнесены к возмещению виновным лицом расходы на сумму брака	73-2	28	Акт
Погашена задолженность за причиненный ущерб	50, 51	73-2	Выписка с расчетного счета, приходные платежные документы
Удержана задолженность за причиненный ущерб из заработной платы	70	73-2	Расчетная ведомость
7. Учет расчетов с учредителями			
Учрежден уставный капитал	75-1	80	Уставные документы
Отражены вклады в уставный капитал	08, 50, 51, 52, 10, 41	75-1	Накладная, акт, выписка с расчетного счета, платежные приходные документы
Начислен доход от участия в организации	84, 82	75-2	Учредительные документы
Начислен НДФЛ на начисленные дивиденды	75-2	68	Бухгалтерская справка-расчет
Выплачены участникам суммы доходов	75-2	50, 51, 52	Выписка с расчетного счета, расходные платежные документы

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Выплачены доходы продукцией	75-2	90	Бухгалтерская справка-расчет
8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами			
Начислены суммы страховых платежей	20, 25, 26	76-1	Бухгалтерская справка-расчет, акт
Перечислены суммы страховых платежей страховым организациям	76-1	51	Выписка с расчетного счета, платежное поручение
Списаны потери по страховым случаям	76-1	10, 01	Акт
Отражена сумма страхового возмещения, причитающаяся работнику	76-1	73	Соглашение
Получены суммы страховых возмещений	50, 51	76	Выписка с расчетного счета, приходные платежные документы
Списаны потери от страховых случаев	99	76-1	Бухгалтерская справка-расчет
Отражены расчеты по претензиям	76-2	60, 20, 23, 25, 26, 51, 91-1	Акт о приемке, выписка с расчетного счета, акт
Начислены подлежащие распределению доходы	76-3	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма депонированной заработной платы	70	76-4	Ведомость депонентов
Списана невостребованная депонированная заработная плата	76-4	91-1	Приказ
Выдана депонированная заработная плата	76-4	50	Расходный кассовый ордер
9. Учет внутрихозяйственных расчетов			
<i>При создании филиала в учете головной организации:</i>			

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Списана первоначальная стоимость основных средств, стоимость материалов, переданных филиалу	79-1	01.10	Передаточный акт, инвентарная карточка
Списана сумма начисленной амортизации	02	79-1	Бухгалтерская справка
<i>в учете филиала:</i>			
Приняты к учету основные средства, материалы, полученные от головной организации	01.10	79-1	Акт приемки-передачи
Отражена сумма начисленной амортизации по полученным основным средствам	79-1	02	Бухгалтерская справка
<i>При возврате имущества в учете филиала:</i>			
Списана первоначальная стоимость основных средств	79-1	01	Бухгалтерская справка
Списана сумма начисленной амортизации	02	79-1	Бухгалтерская справка
Передана готовая продукция	79-1	43	Акт передачи
<i>в учете головной организации:</i>			
Отражена первоначальная стоимость основных средств, полученных от филиала	01	79-1	Инвентарная карточка, акт приемки-передачи
Отражена сумма начисленной амортизации по основным средствам, полученным от филиала	79-1	02	Бухгалтерская справка
Отражена стоимость готовой продукции	43	79-1	Акт приемки, бухгалтерская справка

РЕЗЮМЕ

Расчеты — это денежные взаимоотношения, возникающие между организациями по товарным и нетоварным операциям. К **товарным операциям** относят куплю-продажу сырья, материалов, услуг, готовой продукции и т. п. **Нетоварные операции** связаны с расчетами с научно-исследовательскими

и учебными организациями и заведениями, с жилищно-коммунальными организациями, с контрагентами по претензиям и т. д.

Согласно ст. 862 ГК РФ при осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

При осуществлении безналичных расчетов используются следующие расчетные документы: платежные поручения; аккредитивы; чеки; платежные требования; инкассовые поручения. При продаже организацией продукции, товаров, выполнении работ и оказании услуг другим юридическим и физическим лицам, включая своих работников, у нее возникает **дебиторская задолженность**.

В случае покупки организацией товаров, продукции, а также приемки работ и услуг у других юридических и физических лиц у нее возникает **кредиторская задолженность**.

Дебиторская и кредиторская задолженность может возникнуть по всем видам расчетов предприятия с контрагентами и является их основной частью. Основные виды взаимных долговых обязательств имеют место при расчетах с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, по долгосрочным кредитам и займам, по налогам и сборам, расчетам с персоналом по оплате труда и подотчетным суммам.

Кроме того, существуют значительные суммы расчетов с другими дебиторами и кредиторами. К ним относится задолженность, возникающая по имущественному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из оплаты труда работников предприятия в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений суда, и другие.

В зависимости от сроков погашения в бухгалтерском учете различают нормальную и просроченную дебиторскую задолженность. *Нормальная задолженность* — это долги третьих лиц по обязательствам, сроки исполнения которых на момент составления баланса не наступили. Они учитываются как задолженность, реальная к взысканию. *Просроченная задолженность* — это долги по обязательствам, сроки исполнения которых на момент составления бухгалтерской отчетности наступили и нарушены дебиторами. В бухгалтерском учете их следует подразделить на реальную к погашению задолженность и долги, взыскание которых нереально вследствие форс-мажорных обстоятельств, банкротства плательщика

и т. п. Реальность или нереальность возврата долгов дебиторами оценивает организация-кредитор с учетом конкретных обстоятельств по каждому долгу отдельно.

Главной целью учета текущих расчетов является контроль за соблюдением расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, независимо от времени оплаты, ведется на активно-пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками согласно Плану счетов предназначен активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Предварительная оплата связана с использованием средств покупателя в обороте поставщика до момента перехода продукции или услуг в собственность поставщика, что ведет к отвлечению денежных средств покупателя из оборота. Аккредитивная форма расчетов также ведет к отвлечению денежных средств покупателя из оборота. Наиболее гибкой, оперативной и одновременно обеспечивающей укрепление платежной дисциплины является вексельная форма расчетов.

Бухгалтерский учет векселей, используемых при осуществлении расчетов за товары (работы, услуги), осуществляется с применением счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные», и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные».

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам, удерживаемым с доходов работников этой организации, используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Первичными документами, являющимися основанием для составления записи в бухгалтерском учете, являются счета-фактуры, выписки с расчетного счета, справки-расчеты.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает необходимость приобретения материальных ценностей, работ и услуг не только по безналичному расчету, но и за наличные деньги. Для этих целей предприятия выдают наличные денежные суммы из кассы работникам организации в подотчет. Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Предприятия и организации осуществляют расчеты с персоналом по прочим операциям. Например, расчеты по выданным займам, по возмещению материального ущерба (это расчеты с материально ответственными лицами по недостачам и хищениям) и др. Для расчетов с персоналом предприятия по всем видам расчетов, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами, используется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Кроме расчетов по основным видам деятельности организации ведут расчеты с разными дебиторами и кредиторами. Это расчеты с различными юридическими и физическими лицами по операциям некоммерческого характера (учебными заведениями, научными организациями и т. п.); транспортными организациями (если услуги оплачивают чеками); по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по депонированным суммам и т. п. Для обобщения информации о такого рода расчетах в соответствии с Планом счетов используется активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К сожалению, в российской экономической действительности нередки случаи неисполнения обязательства по оплате за поставленную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) в оговоренные договором сроки вследствие неплатежеспособности, реорганизации или ликвидации покупателя. Тем самым на счетах расчетов образуются сомнительные долги. Для обобщения информации о создании резервов по сомнительным долгам предусмотрен счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и т. п. обобщаются на счете 75 «Расчеты с учредителями».

Предприятия ведут расчеты не только со сторонними организациями, но также осуществляют расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты). Например, расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеуправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т. п. Согласно Плану счетов для обобщения информации о внутрихозяйственных расчетах предназначен счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что такое «расчеты»?
2. Какие способы расчетов допускаются при осуществлении безналичных расчетов?
3. Какие расчетные документы используются при осуществлении безналичных расчетов?
4. Что понимается под дебиторской задолженностью? Какие счета предназначены для учета дебиторской задолженности?
5. Что понимается под кредиторской задолженностью? Какие счета предназначены для учета кредиторской задолженности?
6. Каков порядок списания просроченной дебиторской задолженности?
7. Каков порядок списания кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности?
8. Каков порядок расчетов по товарным и нетоварным операциям?
9. Каков порядок отражения в бухгалтерском учете операций с поставщиками и подрядчиками?
10. Каков порядок отражения в бухгалтерском учете операций с покупателями и заказчиками?
11. Каков порядок отражения в учете недостач, обнаруженных при поступлении материальных ценностей?
12. Каков порядок учета авансов?
13. Каков порядок отражения в учете операций с товарными векселями?
14. В каких случаях и кому могут выдаваться наличные деньги под отчет?
15. Как отражаются в учете операции с подотчетными лицами?
16. Каков порядок учета расчетов с персоналом по прочим операциям?
17. Каков порядок учета расчетов с учредителями?
18. Как отражаются в учете расчеты с прочими дебиторами и кредиторами?
19. Каков порядок расчетов с обособленными подразделениями предприятия, выделенными на отдельные балансы?

Глава 5

УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

- Основные нормативные документы
- Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности
- Учет кредитов и займов
- Особенности учета займов, привлекаемых путем выпуска и размещения облигаций и векселей
- Кредит по операциям дисконтирования векселей

5.1. Основные нормативные документы

1. Глава 23 «Обеспечение исполнения обязательств» части первой, глава 42 «Заем и кредит» части второй Гражданского кодекса Российской Федерации.

2. Главы 21 «Налог на добавленную стоимость», 25 «Налог на прибыль» части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

3. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

4. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».

5. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)».

6. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

7. Положение Банка России от 26 июня 1998 г. № 39-П «О порядке начисления процентов по операциям, связанным с привлечением и размещением денежных средств банками».

5.2. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности

Правовое регулирование займов и кредитов осуществляется в соответствии с гл. 42 «Заем и кредит» (ст. 807–823) ГК РФ.

Банковский кредит является важным источником заемных средств организации. Кредиты предоставляются на приобретение имущества, погашение задолженности поставщикам, для выплаты заработной платы сотрудни-

кам или для других целей организации. Кредитно-расчетные отношения организации с коммерческим банком строятся на добровольной основе и обоюдной заинтересованности сторон. Коммерческие банки выдают кредиты на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности и платности. Между организацией-заемщиком и банком заключается кредитный договор.

Кредитный договор является самостоятельной разновидностью заемных отношений, представляет собой соглашение, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить на нее проценты.

Кредитный договор считается заключенным с момента достижения сторонами соглашения по всем существенным условиям, закрепленного в письменной форме. Однако сам кредит считается предоставленным в момент вручения заемщику денежных средств наличными или путем перечисления соответствующих сумм на его расчетный или текущий счет. Предметом кредитного договора могут быть только денежные средства, которые предоставляются как в наличной, так и в безналичной форме, в рублях и в иностранной валюте. В кредитном договоре устанавливаются: сумма и срок кредита, процентная ставка по кредиту, условия и порядок выдачи и погашения кредита, условия использования кредита, формы обеспечения обязательств, санкции за нарушение условий договора кредита и другие условия. Заемщик обязан возвратить кредитору полученные денежные средства в срок и в порядке, определенные договором. Условиями договора может быть предусмотрено возвращение заемщиком кредита по частям в оговоренные сроки. Если заемщик нарушает это условие договора, то заломодатель вправе потребовать досрочного возврата всей оставшейся суммы вместе с причитающимися процентами.

Предоставление кредита осуществляется следующими способами:

- путем разового зачисления денежных средств на банковский счет клиента-заемщика;
- путем открытия кредитной линии;
- путем кредитования банком банковского счета клиента при недостаточности или отсутствии на нем денежных средств, если соответствующее условие предусмотрено договором банковского счета (овердрафт).

Кредитная линия — это определение границ кредитования заемщика. Расчет проводится банком индивидуально для каждого клиента с учетом характера кругооборота его оборотного капитала, объема потребностей в заемных средствах, возможности погасить кредит в полном объеме.

Организация кредитования при оформлении кредитной линии, как правило, производится следующим образом. После заключения с клиентом кредитного договора банк открывает ему ссудный счет, с которого перечисляются денежные средства на его расчетный счет при возникновении необходимости платежей по различного рода обязательствам, включая затраты на заработную плату.

Овердрафт — предоставление средств банком в случае отсутствия у клиента свободных денежных средств. Это происходит, когда на расчетном счете клиента образуется отрицательный баланс, средства израсходованы, но есть дополнительные платежные обязательства, которые требуют погашения.

Кредитование по овердрафту отличается от других форм кредитования тем, что взаимоотношения банка и заемщика при кредитовании недостатка денежных средств на расчетном счете регулируются договором банковского счета (договором на расчетно-кассовое обслуживание) или дополнительным соглашением к нему. Кредитный договор в этом случае является дополнением к договору банковского счета. Заемщиками выступают, как правило, надежные клиенты банка. При этом банки покрывают своим кредитом лишь временный разрыв в платежном обороте и, более того, кратковременную потребность в заемных средствах (чаще всего несколько дней) в пределах заранее определенного лимита.

Особенность кредитного договора заключается в том, что кредит может быть предоставлен только банком или кредитной организацией, которая имеет соответствующую лицензию Центрального банка РФ на совершение таких операций. Вместе с тем организации имеют право выдавать займы, такие отношения оформляются договором займа.

Договор займа состоит в том, что одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Предметом договора займа являются денежные средства (в рублях и в иностранной валюте) или другие вещи, определенные родовыми при-

знаками. Вещи, определенные родовыми признаками, характеризуются общими признаками и они заменимы, поэтому при исполнении договора займа обязанная сторона возвращает не именно ту вещь, которую получила по договору займа, а иную, относящуюся к той же родовой группе вещей. По договору займа передаваемые вещи поступают в собственность заемщика, поэтому займодавец теряет на отданные по договору вещи все права и имеет право требовать возврата лишь аналогичных вещей. Договор займа, в отличие от кредитного договора, считается заключенным с момента передачи займодавцем заемщику денег или иных вещей.

Сторонами договора займа могут быть как физические, так и юридические лица. Договор займа между гражданами может быть заключен в устной форме. В этом случае подтверждением заключения договора займа будет являться расписка заемщика, удостоверяющая передачу займодавцем денежных средств (или иного имущества). Однако если размер займа превышает минимальный размер оплаты труда (МРОТ) в 10 раз и более (на сегодняшний день МРОТ составляет 100 руб.), договор займа должен быть составлен в письменной форме. Если займодавцем является организация, договор займа должен быть составлен в письменной форме независимо от суммы и независимо от того, кто является заемщиком (гражданин или другая организация). Договор займа может также быть оформлен с помощью векселя или облигации.

Договор займа является возмездным договором, поэтому заемщик обязан уплатить займодавцу проценты по договору, даже если в условии договора об этом прямо не указано. Размер процентов в этом случае определяется по ставке рефинансирования Центрального банка РФ на день уплаты долга. Если предметом договора являются вещи, стороны могут оговорить в договоре стоимость переданных вещей, на которую будут начисляться проценты за пользование займом. При заключении договора стороны определяют срок возврата займа. При этом может быть предусмотрена конкретная дата либо момент возврата определяется до востребования (30 дней, в течение которых заемщик обязан возвратить заем займодавцу).

Заем считается возвращенным либо в момент фактической передачи предмета займа займодавцу, либо в момент зачисления соответствующих денежных средств на банковский счет займодавца. Если предметом займа

была вещь, то договор считается исполненным в момент фактической передачи вещи и уплаты процентов за пользование займом.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение заемщиком договора займа влечет следующие последствия:

- уплата процентов за неисполнение денежного обязательства. Такой вид ответственности применяется, если заемщик не возвращает в срок сумму займа. В этом случае на сумму займа подлежат уплате проценты в размере, предусмотренном п. 1 ст. 395 ГК РФ. Проценты уплачиваются со дня, когда заем должен был быть возвращен, до дня фактического возврата займа;
- возмещение убытков;
- досрочное расторжение договора;
- погашение задолженности за счет предоставленного обеспечения или за счет любого имущества заемщика.

Товарный кредит является разновидностью займа и предназначен для удовлетворения потребностей лица в продуктах производства и потребления, которые на момент заключения договора у этого лица отсутствуют.

В соответствии с договором товарного кредита одна сторона (кредитор) обязуется предоставить другой стороне (заемщику) вещи, определяемые родовыми признаками, в размере и на условиях, предусмотренных договором, а другая сторона — вернуть их и уплатить проценты за пользование ими.

Главное отличие договора товарного кредита от обычного кредитного договора — его предмет, которым могут быть только вещи, но не денежные средства. Кроме того, в отличие от кредитного договора, товарный кредит может быть предоставлен любыми хозяйствующими субъектами (табл. 5.1).

К договору товарного кредита применяются правила, регулирующие взаимоотношения сторон в рамках кредитного договора: об обязательной письменной форме договора; об обязанности возврата товарного кредита в срок и в порядке, предусмотренные договором; о возмездности договора.

Условия, касающиеся самого предмета договора товарного кредита, регулируются правилами о договоре купли-продажи. К таким условиям относятся: количество товара, его ассортимент, качество, комплектность, тара и упаковка, цена товара.

Коммерческий кредит — это порядок оплаты товаров (работ, услуг), предусмотренный основным договором или дополнительным соглаше-

нием к нему. Иначе говоря, предоставление коммерческого кредита возможно только в рамках основного договора, заключаемого между субъектами хозяйственной деятельности.

Таблица 5.1

Сравнительная характеристика договора займа, кредитного договора, договоров товарного и коммерческого кредита

Критерий	Договор			
	займа	кредитный	товарного кредита	коммерческого кредита
Субъекты договора	Все субъекты гражданских правоотношений	Заимодавец — только банк или иная кредитная организация	Все субъекты гражданских правоотношений	
Предмет договора	Денежные средства и вещи, определенные родовыми признаками	Только денежные средства, как в наличной, так и в безналичной форме	Только вещи, определенные родовыми признаками	Только денежные средства
Форма договора	Письменная форма. Устная форма возможна в случаях, предусмотренных ст. 808 ГК РФ	Обязательная письменная форма		Форма, предусмотренная основным договором. Возможна устная форма
Последствия несоблюдения обязательной формы договора	Невозможность ссылки на свидетельские показания	Ничтожность		Ничтожность или невозможность ссылки на свидетельские показания
Характер договора	Реальный	Консенсуальный		
Платность	Возмездный или безвозмездный договор	Возмездный договор		

Критерий	Договор			
	займа	кредитный	товарного кредита	коммерческого кредита
Способ формирования долговых обязательств	Предоставление займы денежных средств, вещей, обладающих родовыми признаками; эмиссия облигаций; выдача векселей	Предоставление займы денежных средств	Предоставление займы вещей, обладающих родовыми признаками	Предоставление займы денежных средств

5.3. Учет кредитов и займов

При ведении бухгалтерского учета операций, связанных с получением, использованием и возвратом заемных и кредитных средств, организациям следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008).

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам подразделяется на краткосрочную (срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев) и долгосрочную (срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в общем случае информация о краткосрочных займах и кредитах отражается организациями на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», а информация о долгосрочных займах и кредитах — на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В целях обеспечения требования ПБУ 15/2008 об организации раздельного учета к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» организация-заемщик может открывать следующие субсчета:

- 66-1 «Обязательства по основной сумме долга по кредитам»;
- 66-2 «Обязательства по основной сумме долга по займам»;
- 66-3 «Обязательства по векселям выданным»;
- 66-4 «Обязательства по облигациям»;
- 66-5 «Обязательства по бюджетным кредитам»;
- 66-6 «Начисленные проценты по кредитам и займам»;

- 66-7 «Проценты по векселям выданным»;
- 66-8 «Проценты по облигациям»;
- 66-9 «Проценты по бюджетным кредитам»;
- 66-10 «Обязательства по основной сумме долга по просроченным кредитам (займам)»;
- 66-11 «Начисленные проценты по просроченным кредитам и займам»;
- 66-12 «Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей».

Аналогичные субсчета организация может открывать к счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналитический учет кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их.

Отдельные виды кредитов и займов могут отражаться на других счетах бухгалтерского учета:

- коммерческие кредиты, полученные от поставщиков и подрядчиков, — на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- коммерческие кредиты, полученные в виде авансов (предварительной оплаты) от покупателей и заказчиков, — на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- отсрочки, рассрочки по уплате налогов (сборов) и инвестиционные налоговые кредиты — на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Согласно ПБУ 15/2008 основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в сумме средств, причитающихся к получению, в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в этом договоре. При этом недополученную по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) сумму заемных средств организация обязана раскрыть в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

При получении заемных денежных средств делается бухгалтерская запись:

*Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»
Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») — получены денежные средства по договору займа (кредита).*

При возврате заемных денежных средств делается бухгалтерская запись:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»)

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При получении кредитных денежных средств на открытие аккредитива делается бухгалтерская запись:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Аккредитивы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

При получении заемных денежных средств для погашения кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками делается бухгалтерская запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»)

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

При заключении договоров займа (кредита) заимодавец нередко требует предоставления дополнительных гарантий, например, в форме залога или поручительства. У организации-заемщика при передаче предмета залога по договору займа (кредита) делаются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Материалы, переданные в залог»

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Материалы в распоряжении организации»;

Дебет счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

В случае если по договору поручительства (банковской гарантии) какое-либо третье лицо гарантирует перед заимодавцем погашение задолженности заемщика, заемщик должен уплатить этому лицу сумму вознаграждения в соответствии с условиями договора.

Если в назначенный в договоре срок организация-заемщик не сможет погасить заем (кредит), заимодавец может потребовать залог или испол-

нения поручительства. В настоящее время широкое распространение получило также страхование ответственности по кредитным договорам.

При ведении учета заемных средств организации целесообразно обеспечить раздельный учет срочной и просроченной задолженности. Под *срочной задолженностью* понимается задолженность по полученным займам (кредитам), срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен в установленном порядке. *Просроченной задолженностью* считается задолженность по полученным займам (кредитам) с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

В ПБУ 15/2008 требование о ведении раздельного учета срочной и просроченной задолженности не предусмотрено, следовательно, организация вправе выделять просроченную задолженность по собственному усмотрению. Вместе с этим необходимо понимать, что ведение раздельного учета в части срочной и просроченной задолженности имеет важное значение для контроля за сроками погашения обязательств и в целях внутреннего анализа финансово-экономических показателей организации.

К расходам, связанным с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, относятся:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы по займам.

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).

Таким образом, перечень дополнительных расходов по займам является открытым. К дополнительным расходам по займам относятся, в том числе, курсовые разницы, порядок учета которых регулируется ПБУ 3/2006, в соответствии с которым курсовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности по займам и кредитам, выраженным в иностранной валюте, отражаются в составе прочих расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы по кредитам и займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). В целях организации обособленного учета процентов по договору

займа (кредитному договору) на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» могут открываться отдельные субсчета.

Для расчета суммы процентов по договору займа (банковского кредита) необходимы следующие составляющие:

- сумма кредита или займа;
- величина процентной ставки (годовой, квартальной, месячной, дневной);
- фактическое количество календарных дней использования заемных средств.

По договору банковского кредита проценты выплачиваются только в денежной форме в безналичном порядке, по договору займа они могут выплачиваться как в денежной, так и в натуральной форме.

Начисление процентов *по кредитному договору* может осуществляться одним из четырех способов:

- по формуле простых процентов;
- по формуле сложных процентов;
- с использованием фиксированной процентной ставки;
- с использованием плавающей процентной ставки.

Если в договоре не указывается способ начисления процентов, то начисление процентов осуществляется по формуле простых процентов с использованием фиксированной процентной ставки.

В банке проценты начисляются ежедневно на остаток задолженности по основному долгу, учитываемой на соответствующем лицевом счете заемщика, на начало дня.

При использовании для расчета суммы процентов (I) формулы простых процентов с фиксированной процентной ставкой расчет осуществляется следующим образом:

$$I = P \frac{i}{100} \frac{t}{K},$$

где P — сумма полученных заемных средств; i — годовая процентная ставка (%); K — количество дней в календарном году (365 или 366); t — количество дней начисления процентов.

ПРИМЕР

1 февраля текущего года ООО «Пассив» заключило кредитный договор с банком и получило денежные средства в сумме 1 000 000 руб. под 15% годовых на

28 дней. Рассчитать сумму процентов, подлежащую перечислению по кредитному договору, по формуле простых процентов:

$$I = 1\,000\,000 \text{ руб.} \cdot 15\% : 100 \cdot 28 \text{ дней} : 365 \text{ дней} = 11\,506 \text{ руб. } 85 \text{ коп.}$$

Проценты по кредиту или займу могут выплачиваться в любые предусмотренные договором сроки, например, ежемесячно, ежеквартально, ежегодно, одновременно с возвратом основной суммы займа или кредита.

Если *договором займа* порядок выплаты процентов не будет определен, то проценты уплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа. Заемщик обязан уплачивать проценты до дня фактического возврата займа в том случае, если обязательство по возврату займа не выполняется в срок. В течение всего времени действия договора займа проценты начисляются только на невозвращенную часть займа.

В части *кредитного договора* чаще всего применяются следующие схемы уплаты процентов:

- проценты начисляются на всю сумму кредита. Уплата процентов производится одновременно с возвратом кредита в конце срока действия договора;
- проценты начисляются на всю сумму кредита. Уплата процентов производится периодически равными долями. Сумма кредита возвращается в конце срока действия договора;
- возврат кредита и уплата процентов осуществляются равными периодическими частями. Проценты начисляются на невозвращенную часть кредита (остаток основного долга).

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), отражаются в бухгалтерском учете равномерно в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут отражаться в бухгалтерском учете исходя из условий договора только в том случае, когда такое отражение существенно не отличается от равномерного включения.

Дополнительные расходы по займам и кредитам согласно ПБУ 15/2008 могут учитываться двумя способами:

- единовременно в том периоде, когда они произведены (п. 6 ПБУ 15/2008);
- равномерно в течение срока договора займа (кредитного договора) (абз. 2 п. 8 ПБУ 15/2008).

Выбранный способ учета дополнительных расходов целесообразно утвердить в составе учетной политики организации. В целях сближения данных бухгалтерского и налогового учета целесообразно единовременно списывать дополнительные расходы в том периоде, когда они произведены.

Порядок бухгалтерского учета процентов по займам и кредитам зависит от того, на какие цели организация-заемщик использует полученные средства. В этой связи можно выделить два направления использования заемных средств:

- 1) для приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива;
- 2) на иные цели.

Если заемные средства используются организацией для приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива, то проценты по ним должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации, за исключением случая включения процентов в стоимость неамортизируемых объектов внеоборотных активов.

Под *инвестиционным активом* понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление.

К инвестиционным активам в целях применения ПБУ 15/2008 относятся:

- объекты основных средств (амортизируемые и неамортизируемые);
- объекты незавершенного производства;
- объекты незавершенного строительства;
- нематериальные активы;
- иные виды внеоборотных активов.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при выполнении трех 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.

ПРИМЕР

В феврале текущего года ЗАО «Актив» были получены заемные (кредитные) средства на срок 15 месяцев:

- на приобретение инвестиционных активов — 600 000 руб.;
- на иные цели — 400 000 руб.

За этот же период времени были начислены проценты за использование заемных (кредитных) средств:

- 7500 руб. (в части средств, полученных на приобретение инвестиционных активов);
- 5000 руб. (в части средств, полученных на иные цели).

В связи с недостатком денежных средств, подлежащих направлению на приобретение инвестиционных активов, было принято решение направить на их приобретение 100 000 руб. из средств, полученных на иные цели. Рассчитать сумму процентов, подлежащую включению в стоимость инвестиционного актива и сделать соответствующие бухгалтерские записи по начислению процентов.

1. Рассчитаем сумму процентов, подлежащую включению в стоимость инвестиционного актива, в части заемных (кредитных) средств, полученных на иные цели:

$$(5000 \text{ руб.} \cdot 100\,000 \text{ руб.}) : 400\,000 \text{ руб.} = 1250 \text{ руб.}$$

2. Рассчитаем общую сумму процентов, подлежащую включению в стоимость инвестиционного актива:

$$7500 \text{ руб.} + 1250 \text{ руб.} = 8750 \text{ руб.}$$

На дату начисления процентов:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 8750 руб.;

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

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 3750 руб. — начислена сумма процентов по полученным заемным (кредитным) средствам.

Основание: договор займа (кредитный договор), бухгалтерская справка-расчет.

При расчете суммы процентов, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива в соответствии с ПБУ 15/2008, необходимо учитывать следующее:

- сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), организации в отчетном периоде;
- при расчете доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, из всей суммы займов (кредитов) исключаются суммы займов (кредитов), полученных на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива;
- сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость нескольких инвестиционных активов, распределяется между инвестиционными активами пропорционально сумме займов (кредитов), включенных в стоимость каждого инвестиционного актива.

ПРИМЕР

ЗАО «Машиностроительный завод» оформило кредит в банке в размере 1 000 000 руб. на строительство цеха. По условиям договора срок кредита составляет 1,5 года с уплатой процентов по ставке 15 % годовых. Сумма кредита поступила на счет предприятия 15 апреля 2011 г. Завершенный строительством цех был принят к учету в составе основных средств предприятия 25 января 2012 г.

В 2011 г. в учете предприятия должны быть сделаны следующие проводки:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга» — 1 000 000 руб. — поступили заемные средства;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 1 000 000 руб. — перечислены подрядчику за выполнение работ по строительству цеха;

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет «Строительство основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1 000 000 руб. — отражена стоимость выполненных подрядных работ.

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет «Строительство основных средств»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 107 260 руб. (1 000 000 руб. · 15 % : 365 дн. · 261 дн.) — начислены проценты по кредиту за период с 15 апреля по 31 декабря 2011 г.

В январе 2012 г. в учете делаются проводки:

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет «Строительство основных средств»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 12 705 руб. (1 000 000 руб. · 15 % : 366 дн. · 31 дн.) — начислены проценты по кредиту за январь;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», субсчет «Строительство основных средств» — 1 119 965 руб. (1 000 000 руб. + 107 260 руб. + 12 705 руб.) — законченный строительством цех принят в состав основных средств предприятия по первоначальной стоимости, включающей в том числе и сумму процентов.

В дальнейшем до момента возврата кредита начисленные проценты будут включаться в состав прочих расходов предприятия.

Далее по окончании каждого месяца 2012 г. предприятию необходимо отразить в учете проценты:

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

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — начислены проценты по кредиту в состав прочих расходов.

Если заемные средства используются организацией на иные цели (не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива), то проценты по ним включаются в состав прочих расходов организации, независимо от времени оплаты приобретенных активов и фактического расходования заемных средств:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — начислена сумма процентов по полученным заемным средствам.

ПРИМЕР

ЗАО «Лотос» оформило в банке кредит в размере 300 000 руб. сроком на один месяц под 20 % годовых.

Кредит предназначен для выплаты заработной платы работникам организации.

Сумма кредита поступила на расчетный счет организации 1 апреля текущего года.

Проценты по кредиту начисляются по формуле простых процентов. Сумма кредита возвращена банку своевременно.

Отразим в бухгалтерском учете ЗАО «Лотос» операции по получению кредита и начислению процентов.

На дату получения кредитных денежных средств:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга по кредитам» — 300 000 руб. — получены денежные средства по кредитному договору.

Основание: кредитный договор, выписка по расчетному счету.

На дату начисления процентов:

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 4931 руб. 51 коп. $(300\,000 \text{ руб.} : 20\% \cdot 100\% \cdot 30 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$ — начислена сумма процентов по кредитному договору.

Основание: кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет.

На дату возврата заемных денежных средств:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга по кредитам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 300 000 руб. — возвращены денежные средства по кредитному договору (основная сумма долга);

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 4931 руб. 51 коп. — возвращены денежные средства по кредитному договору (сумма процентов).

Основание: кредитный договор, выписка по расчетному счету.

Бухгалтерский учет товарных кредитов

Поскольку при возврате имущества в счет погашения товарного кредита происходит переход права собственности, в момент передачи имущества заимодавцу возникает объект обложения НДС. Такой вывод следует из ст. 39, 146 и 154 НК РФ. Это означает, что должник обязан исчислить НДС со стоимости переданного имущества, причем в день передачи товаров (ст. 167 НК РФ). Налог начисляется и со стоимости товаров, передаваемых в счет уплаты процентов по товарному кредиту (когда проценты уплачиваются в натуральной форме).

Приобретение товарно-материальных ценностей для погашения задолженности по товарному кредиту отражается в бухгалтерском учете в общем порядке. Пунктом 5 ПБУ 15/2008 установлено, что погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

ПРИМЕР

ЗАО «Лотос» (кредитор) предоставило ООО «Фикус» (заемщику) товарный кредит сроком на 31 день в виде 20 000 шт. кирпичей цокольных по цене 10 руб. за 1 шт. без учета НДС для проведения строительных работ. В соответствии с условиями договора ООО «Фикус» по истечении срока договора должно вернуть 20 000 шт. кирпичей цокольных аналогичного качества. В качестве платы за предоставленный товарный кредит заемщик уплатил в безналичном порядке кредитору 15 % годовых, исчисляемых исходя из стоимости полученных материальных ценностей с НДС. Для возврата кредита и оплаты процентов ООО «Фикус» приобрело 20 000 шт. кирпичей цокольных по цене 15 руб. 93 коп. за 1 шт., в том числе НДС.

На дату получения материальных ценностей по договору товарного кредита:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга» — 200 000 руб. — отражена

стоимость материальных ценностей, полученных заемщиком по договору товарного кредита;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга» — 36 000 руб. — отражена сумма НДС по полученным материальным ценностям;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» — 36 000 руб. — принята к вычету сумма НДС по полученным материальным ценностям.

На дату приобретения материальных ценностей для погашения задолженности по товарному кредиту:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 270 000 руб. — отражена стоимость материальных ценностей, приобретенных заемщиком для возврата по договору товарного кредита;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 48 600 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным материальным ценностям;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам» — 48 600 руб. — принята к вычету сумма НДС по полученным материальным ценностям.

Расчет суммы процентов по договору товарного кредита:

$$I = (236\,000 \text{ руб.} \cdot 15\%) : 100 \cdot (31 \text{ д.} : 365 \text{ дн.}) = 3006 \text{ руб. } 58 \text{ коп.}$$

На дату начисления процентов по товарному кредиту:

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам» — 3006 руб. 58 коп. — начислена сумма процентов по товарному кредиту.

На дату перечисления кредитору процентов по товарному кредиту:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Начисленные проценты по кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 3006 руб. 58 коп. — перечислена кредитору сумма процентов по товарному кредиту.

На дату возврата материальных ценностей в счет погашения задолженности по товарному кредиту:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга»

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 8 «Строительные материалы» — 270 000 руб. — отражена стоимость материальных ценностей, передаваемых кредитору в счет погашения задолженности по договору товарного кредита;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 36 000 руб. — начислен НДС в части материальных ценностей, передаваемых кредитору в счет погашения задолженности по договору товарного кредита;

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по основной сумме долга» — 70 000 руб. — отражена в составе прочих расходов разница между балансовой стоимостью материальных ценностей и их стоимостью, предусмотренной кредитным договором.

5.4. Учет займов, привлекаемых путем выпуска и размещения облигаций и векселей

В соответствии с нормами ГК РФ выпуск и продажа облигаций являются одной из форм заключения договора займа. Порядок учета облигаций, выпущенных организацией для привлечения дополнительных средств, регулируется нормами ПБУ 15/2008, а также Инструкцией по применению Плана счетов.

Для учета задолженности по полученным заемным средствам в результате выпуска облигаций используются счета 66 «Расчеты по кратко-

срочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в общем порядке. Для ведения обособленного учета к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» можно выделить следующие субсчета:

- «Обязательства по облигациям»;
- «Проценты по облигациям».

Порядок учета размещения у организации облигационных займов зависит от соотношения цены первичного размещения и номинальной стоимости облигаций.

Вариант 1. Цена первичного размещения соответствует номинальной стоимости облигаций

ПРИМЕР

Номинал облигации — 1000 руб. Срок обращения — 18 месяцев. Цена первичного размещения составляет 100% от номинальной стоимости облигации и зачисляется на расчетный счет организации.

На дату получения заемных денежных средств:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по облигациям» — 1000 руб. — получены денежные средства при размещении облигаций.

Основание: выписка по расчетному счету, платежное поручение.

Вариант 2. Цена первичного размещения выше номинальной стоимости

ПРИМЕР

Номинал облигации — 1000 руб. Срок обращения — 5 месяцев. Цена размещения облигации составляет 1500 руб. и зачисляется на расчетный счет организации.

На дату получения заемных денежных средств:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» — 1500 руб.

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по облигациям» — 1000 руб.;

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» — 500 руб. — получены денежные средства при размещении облигаций.

Основание: выписка по расчетному счету, платежное поручение, бухгалтерская справка-расчет.

Ежемесячно на дату признания прочих доходов организации:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 100 руб. — признана в составе прочих доходов часть разницы между номинальной стоимостью облигации и стоимостью ее размещения.

Основание: бухгалтерская справка-расчет.

Вариант 3. Цена первичного размещения ниже номинальной стоимости (дисконт)

ПРИМЕР

Номинал облигации — 1000 руб. Срок обращения — 3 месяца. Цена размещения облигации составляет 700 руб. и зачисляется на расчетный счет организации.

На дату получения заемных денежных средств:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по облигациям» — 700 руб. — получены денежные средства при размещении облигаций.

Основание: выписка по расчетному счету, платежное поручение.

Ежемесячно на дату признания прочих расходов организации:

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по облигациям» — 100 руб. — признана в составе прочих расходов разница между номинальной стоимостью облигации и стоимостью ее размещения.

Основание: бухгалтерская справка-расчет.

На сумму обязательств по выпущенным облигациям организация начисляет проценты к уплате.

На дату начисления процентов:

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

Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Проценты по облигациям» — начислена сумма процентов по облигации.

Погашение облигации, как правило, производится денежными средствами.

На дату погашения облигации денежными средствами делаются следующие записи:

Дебет счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Обязательства по облигациям»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — погашена задолженность по облигациям организации в части их номинальной стоимости;

Дебет счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Проценты по облигациям»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — погашена задолженность по облигациям организации в части суммы начисленных процентов.

При выдаче векселя с целью привлечения заемных средств организация-векселедатель отражает сумму, указанную в векселе (вексельная сумма), как кредиторскую задолженность. Если в текст векселя включено условие о начислении процентов, задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к оплате на конец отчетного периода процентов. Сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов векселедатель включает в состав прочих расходов.

Если сумма денежных средств, полученная организацией-векселедателем при размещении векселя, меньше вексельной суммы, то эта разница (дисконт) включается векселедателем в состав прочих расходов.

Для учета задолженности по полученным займам, обеспеченным векселем, используются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в общем

порядке. Для ведения обособленного учета займов, обеспеченных финансовыми векселями, к счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» можно выделить следующие субсчета:

- «Обязательства по векселям выданным»;
- «Проценты по векселям выданным».

Вексельная сумма подлежит отражению на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» как кредиторская задолженность.

5.5. Кредит по операциям дисконтирования векселей

Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей, представляют собой особый вид кредитов, учитываемых отдельно от других обязательств по банковским кредитам. Кредитные организации проводят операции по дисконту (учету) векселей, принимая их в обеспечение выдаваемых кредитов. Векселя передаются банку по передаточной описи, в которой описывается каждый вексель. Банк обязуется предъявить векселя к оплате, а полученные по ним суммы обратить на погашение задолженности по ссудам. Организация обязуется выплатить банку полную сумму по неоплаченным и опротестованным векселям. Такие векселя банк возвращает организации.

При кредитовании по операциям дисконтирования векселей банк выдает ссуду только на часть вексельной суммы, оставляя себе разницу в качестве учетного процента. Организация, получившая ссуду по операциям дисконтирования векселей, отражает обязательства по ссуде на полную сумму по векселям, переданным банку. Разница между полученными денежными средствами и возникшими обязательствами отражается по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей» — получены денежные средства в банке под вексель;

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей» — отражен учетный процент, уплаченный банку.

Сообщение банка о том, что суммы по всем дисконтируемым векселям получены, означает погашение обязательств по ссуде, полученной по данной операции. На основании данной информации в бухгалтерском учете организации отражают:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей»
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

Если банк не смог получить по векселям денежные средства в установленный срок из-за неплатежеспособности векселедателя, то он возвращает дисконтированные векселя. На вексельную сумму (по возвращенным векселям) организация перечисляет банку денежные средства в погашение задолженности по полученной ссуде:

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Кредиты, полученные по операциям дисконтирования (учета) векселей»
Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Возвращенные банком векселя с учета не снимаются. Они продолжают учитываться по счету 62, субсчет «Векселя полученные». Для востребования соответствующих денежных средств необходимо предъявить претензии и судебные иски организациям и лицам, обязанным по векселям, не оплаченным в срок. В таком случае задолженность по векселям отражается как расчеты по претензиям по счету 76, субсчет «Расчеты по претензиям».

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Заемные средства используются для покупки или строительства инвестиционного актива				
1	Получен кредит (на покупку или строительство инвестиционного актива)	51	67-1	Выписка с расчетного счета, кредитный договор
2	Перечислены денежные средства подрядчику на строительство	60	51	Выписка с расчетного счета

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
3	Начислены проценты по кредиту (до ввода объекта в эксплуатацию)	08-3	67-6	Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет
4	Введен объект в эксплуатацию (по фактической стоимости, с учетом процентов по кредиту)	01	08-3	Акт приемки-передачи и основных средств
5	Начислены проценты по кредиту (после ввода объекта в эксплуатацию)	91-2	67-6	Бухгалтерская справка-расчет
6	Погашен кредит	67-1	51	Выписка с расчетного счета
7	Перечислены проценты	67-6	51	Выписка с расчетного счета
Заемные средства используются на прочие цели				
8	Получен кредит	51	66-1	Выписка с расчетного счета, кредитный договор
9	Начислены проценты по кредиту	91-2	66-6	Бухгалтерская справка-расчет
10	Погашен кредит	66-1	51	Выписка с расчетного счета
11	Перечислены проценты	66-6	51	Выписка с расчетного счета
Займы, привлеченные путем выпуска облигаций (векселей)				
12	Получены денежные средства в результате выпуска облигационного займа	51	66-4	Выписка с расчетного счета

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
13	Отражено превышение цены размещения займа над его номинальной суммой обязательств	51	98-1	Выписка с расчетного счета
14	Доначислена часть превышения номинальной суммы обязательств по займу над ценой его размещения	91-2	66-4	Бухгалтерская справка-расчет
15	Начислены проценты, подлежащие к выплате по облигационному займу	91-2	66-5	Бухгалтерская справка-расчет
16	Выплачены проценты (в соответствии с условиями облигационного займа)	66-5	51	Выписка с расчетного счета
17	Погашен облигационный заем	66-4	51	Выписка с расчетного счета
Учет дисконта векселей				
18	Признана выручка от реализации продукции, работ, услуг	62	90-1	Отгрузочные документы
19	Получен вексель в обеспечение обязательств	62 — Векселя полученные	62	Акт приемки-передачи векселя
20	Получены денежные средства в банке под вексель	51	66-12	Выписка с расчетного счета, договор
21	Отражен учетный процент, уплаченный банку	91-2	66-12	Бухгалтерская справка-расчет
22	Погашен кредит (в случае исполнения обязательств векселедателя банку)	66-12	62 — Векселя полученные	Извещение кредитной организации

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
23	Возвращены банку денежные средства по кредиту из-за невыполнения обязательств векселедателем	66-12	51	Выписка с расчетного счета

РЕЗЮМЕ

Банковский кредит является важным источником заемных средств организации. Кредиты предоставляются на приобретение имущества, погашение задолженности поставщиков, для выплаты заработной платы сотрудникам или для других целей организации. Коммерческие банки выдают кредиты на условиях строгого соблюдения принципов возвратности, срочности и платности.

Между организацией-заемщиком и банком заключается кредитный договор.

Кредитный договор является самостоятельной разновидностью заемных отношений, представляет собой соглашение, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить на нее проценты.

В кредитном договоре устанавливаются: сумма и срок кредита, процентная ставка по кредиту, условия и порядок выдачи и погашения кредита, условия использования кредита, формы обеспечения обязательств, санкции за нарушение условий договора кредита и другие условия.

Кредит может быть предоставлен только банком или кредитной организацией при наличии соответствующей лицензии Центрального банка РФ. Вместе с тем организации имеют право выдавать займы, такие отношения оформляются договором займа.

Договор займа состоит в том, что одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа может быть также оформлен с помощью векселя или облигации.

При ведении бухгалтерского учета операций, связанных с получением, использованием и возвратом заемных средств, организациям следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008).

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам подразделяется на краткосрочную (срок погашения которой согласно условиям договора не превышает 12 месяцев) и долгосрочную (срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев).

В соответствии с Планом счетов информация о краткосрочных займах и кредитах отражается организациями на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», а информация о долгосрочных займах и кредитах — на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Аналитический учет кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их.

Суммы процентов, причитающиеся к уплате в соответствии с условиями договора займа или кредита, отражаются в бухгалтерском учете по окончании каждого отчетного периода (месяц, квартал).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте определения понятий «договор кредита», «договор займа», «договор товарного кредита». Каковы их отличительные особенности?
2. Каков порядок отражения в бухгалтерском учете начисления и выплаты процентов по кредитам и займам?
3. Каков порядок учета и документального отражения операций по получению займов?
4. Каков порядок учета и документального отражения операций по дисконтированию векселей?
5. Какие положения должны быть закреплены в учетной политике организации в части учета кредитов и займов?

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

- Основные нормативные документы
- Понятие, виды и оценка вложений во внеоборотные активы
- Учет вложений во внеоборотные активы
- Учет приобретения и создания объектов внеоборотных активов
- Учет строительства объектов основных средств
- Учет оборудования к установке
- Учет затрат на проведение НИОКР

6.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Части первая и вторая Гражданского кодекса Российской Федерации.
3. Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».
4. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
5. Письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций».
6. Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
7. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)».
8. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)».

6.2. Понятие, виды и оценка вложений во внеоборотные активы

Вложения во внеоборотные активы — это долгосрочные инвестиции во внеоборотные активы длительного пользования (за исключением

долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий).

Инвестиции (вложения) во внеоборотные активы относятся к капиталообразующим и представляют собой затраты хозяйствующих субъектов на приобретение (создание) основных средств (включая земельные участки и объекты природопользования), нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

Капитальные вложения — это инвестиции в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и др.¹

В Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций² дано следующее определение капитальных вложений: «Капитальные вложения (вложения капитала) — это затраты на создание, увеличение и приобретение внеоборотных активов длительного, более 1 года пользования, не предназначенных для продажи, за исключением финансовых вложений в государственные и другие ценные бумаги и уставные капиталы других организаций. Эти затраты называются вложениями во внеоборотные активы или долгосрочными инвестициями».

У капитальных вложений имеется особое свойство — приобретение или создание объекта со сроком использования более 12 месяцев. Поэтому капитальные вложения не учитывают в составе текущих расходов, а включают в первоначальную стоимость основных средств или нематериальных активов.

В п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 дано понятие инвестиционного актива: «под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготов-

¹ См.: Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений».

² Письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций».

ление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов». В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Различают следующие виды вложений во внеоборотные активы:

а) вложения, связанные с приобретением, строительством основных средств:

- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение зданий, сооружений, транспортных средств, оборудования, не требующего монтажа, инструмента, инвентаря;
- приобретение оборудования, требующего монтажа;
- работы по монтажу оборудования;
- работы по строительству;
- прочие затраты капитального характера;

б) вложения, связанные с приобретением нематериальных активов:

- приобретение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности (патенты, изобретения, программные продукты);
- работы по созданию нематериальных активов;
- работы по доведению объектов нематериальных активов до состояния, пригодного к эксплуатации;

в) вложения, связанные с приобретением, выращиванием животных (в формате данного учебника этот вопрос не освещается);

г) стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, поступивших безвозмездно или в качестве взноса в уставный капитал.

При оценке вложений во внеоборотные активы учитываются все фактические затраты, понесенные организацией при приобретении или

создании объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и прочих активов.

Финансирование создания объектов капитальных вложений может быть за счет:

- собственных источников средств;
- приравненных к собственным источников средств;
- заемных средств.

К собственным и приравненным к ним источникам средств относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;
- доходы, получаемые организациями в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами;
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе.

К заемным средствам относятся:

- займы;
- кредиты банков.

Объекты внеоборотных активов признаются в бухгалтерском учете на основании надлежаще оформленных документов.

6.3. Учет вложений во внеоборотные активы

Объектами бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы являются приобретаемые отдельные объекты основных средств, объекты капитального строительства, нематериальных активов, отдельные виды скота, прочие активы, например приобретенный станок, строящееся здание или сооружение, приобретенный патент и т. д.

Материальные объекты внеоборотных активов приобретаются:

- 1) по договорам купли-продажи (поставки);
- 2) по договорам дарения и в других случаях безвозмездного получения;
- 3) в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) в результате строительства;
- 5) по договорам мены.

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы ведется по их видам и объектам на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Этот счет активный, имеет дебетовое сальдо. Учет затрат по объектам учета вложений во внеоборотные активы отражается на конкретных субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 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».

После введения объекта в эксплуатацию или иного выбытия из организации он списывается с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет соответствующих счетов.

6.4. Учет приобретения и создания объектов внеоборотных активов

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, приобретаемых организацией, учитывается по каждому отдельному объекту на субсчете «Приобретение объектов основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Все расходы, понесенные при приобретении основного средства, собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение основных средств»:

- цена по договору поставки, дарения, вклада в уставный капитал и т. д.;
- транспортные расходы;
- посреднические и консалтинговые услуги;
- госпошлины и другие необходимые сборы и платежи.

На основании принятых к оплате или оплаченных счетов продавцов после поступления объекта оформляется накладная на его оприходование и в бухгалтерском учете совершаются записи:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтены затраты по приобретению объекта основного средства.

Учет налога на добавленную стоимость при приобретении

При приобретении объекта имущества к нему прибавляется налог на добавленную стоимость, который учитывается отдельно при форми-

ровании первоначальной стоимости основного средства. В Плане счетов имеется специальный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Этот счет активный, по дебету счета учитывают суммы налога на добавленную стоимость. Организация приобретает различные виды имущества, поэтому суммы налога по различным видам имущества учитываются на отдельных субсчетах:

19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;

19-2 «Налог на добавленную стоимость при приобретении материальных запасов».

На субсчете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» отражаются суммы НДС, которые организация учитывает при приобретении основного средства. При этом в бухгалтерском учете совершаются записи:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным основным средствам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтен НДС по основному средству.

ПРИМЕР

Организация приобрела основное средство по договору поставки, цена по договору составляет 118 000 руб., в том числе НДС 18%. Транспортные расходы по доставке составили 1180 руб., в том числе НДС 18%, посреднические услуги, связанные с приобретением основного средства, составили 11 800 руб., в том числе НДС 18%.

В бухгалтерском учете организации составляются следующие проводки:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.
— получен от поставщика объект основных средств;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 18 000 руб. — учтен налог на добавленную стоимость 18 % по объекту основных средств;

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1000 руб. —
учтены транспортные услуги по доставке в составе затрат на приобретение объекта;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 180 руб. —
учтен налог на добавленную стоимость 18 % по доставке объекта основных средств;

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 10 000 руб. —
учтены посреднические услуги, связанные с приобретением объекта основного средства;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1800 руб. —
учтен налог на добавленную стоимость 18 % по посредническим услугам.

Сформированная по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» полная стоимость объекта основного средства составляет 111 000 руб.

Сформированная по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств» сумма НДС равна 19 980 руб.

При получении всех документов, подтверждающих расходы, понесенные при приобретении объекта, считается, что сформирована первоначальная стоимость основного средства. После этого объект вводится в эксплуатацию или принимается к бухгалтерскому учету в составе основных средств.

В указанном выше примере в бухгалтерском учете записывается следующая проводка:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» — 111 000 руб. — принят объект к бухгалтерскому учету в составе основных средств.

Земельные участки, объекты природопользования являются отдельными объектами основных средств. Стоимость покупаемых земельных участков, объектов природопользования отражается в составе вложений во внеоборотные активы по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» *без налога на добавленную стоимость* на субсчетах:

08-1 — «Приобретение земельных участков»;

08-2 — «Приобретение объектов природопользования».

Нематериальные активы при их приобретении отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» в размере затрат на их приобретение или создание.

С 1 января 2008 г. в подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ введены изменения: не облагается НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора. Приобретение указанных объектов нематериальных активов учитывается в бухгалтерском учете без НДС.

6.5. Учет строительства объектов основных средств

Капитальное строительство представляет собой работы по строительству новых объектов, а также расширению, реконструкции и техническому перевооружению действующих объектов основных средств.

Действующие субъекты в капитальном строительстве: инвестор, заказчик (застройщик) и подрядчик (строительные подрядные организации), а также пользователь (собственник или арендатор).

Инвесторы — это юридические или физические лица, осуществляющие капитальные вложения (инвестиции) с использованием собственных или привлеченных средств. Инвестором может быть и организация-заказчик.

Заказчик — это организация, выполняющая работы по капитальному строительству как основному виду деятельности, связанному с реализацией инвестиционных проектов. Заказчиком может быть и организация.

осуществляющая другие виды деятельности, в части работ, выполняемых по капитальному строительству для собственных нужд (при этом она будет называться застройщиком).

Подрядчик — это организация, выполняющая строительно-монтажные работы как основной вид деятельности по договорам подряда, которые она заключает с заказчиком (либо застройщиком) или непосредственно с инвестором.

Собственник (пользователь) — это юридическое или физическое лицо, которому передается на баланс или в пользование объект капитального строительства.

Отношения между заказчиком и подрядчиком определяются в договоре на капитальное строительство.

Предметом договора (контракта) на капитальное строительство является объект капитального строительства. К объекту относится отдельно стоящее здание или сооружение (со всем относящимся к нему оборудованием, инструментом и пр., галереями, эстакадами, а также приходящимися на них прочими капитальными работами и затратами). На строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение объекта должны быть составлены отдельный проект и смета.

При осуществлении деятельности заказчика организация выполняет следующие функции:

- утверждает проектно-сметную документацию на строительство;
- осуществляет технический надзор за строительством, производит приемку выполненных работ, оформляет ввод объектов в эксплуатацию;
- ведет учет капитальных затрат и источников финансирования.

Основой для определения размера капитальных вложений, финансирования строительства, формирования договорных цен на строительную продукцию, расчетов за выполненные подрядные строительно-монтажные и ремонтно-строительные работы, оплаты расходов по приобретению оборудования и доставке его на стройки является сметная стоимость строительных работ, определяемая подрядчиком и согласованная с заказчиком.

Бухгалтерский учет затрат на капитальное строительство ведется заказчиком (застройщиком) на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» по объектам с начала строительства до сдачи их в эксплуатацию. После сдачи объектов в эксплуатацию они зачисляются в состав основных средств как отдельные инвентарные объекты: здания, сооружения и оборудование.

ПРИМЕР

Организация имеет лицензию на строительство склада хозяйственным способом строительства.

Расходы по СМР составили:

- строительные материалы — 590 000 руб., в том числе НДС — 90 000 руб.;
- начислена заработная плата строительным рабочим — 800 000 руб.;
- отчисления во внебюджетные фонды — 272 000 руб.;
- услуги сторонней организации — 354 000 руб., в том числе НДС — 54 000 руб.;
- амортизация основных средств, использованных в строительстве, — 28 000 руб.

В бухгалтерском учете строительство объекта хозяйственным способом строительства отражается следующими бухгалтерскими записями:

- 1) *Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Строительные материалы»*
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 500 000 руб. — учтены строительные материалы;
- 2) *Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»*
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 90 000 руб. — учтен НДС по приобретенным строительным материалам;
- 3) *Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 590 000 руб. — оплата поставщикам за поставленные строительные материалы;
- 4) *Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»*
Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным материальным запасам» — 90 000 руб. — предъявлен НДС к возмещению из бюджета;
- 5) *Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»*
Кредит счета 10 «Материалы» — 500 000 руб. — на сумму использованных в строительстве материалов;
- 6) *Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»*
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 800 000 руб. — на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве;

- 7) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»
Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 272 000 руб. — начислено во внебюджетные фонды;
- 8) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»
Кредит счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» — 300 000 руб. — начислено за услуги по строительно-монтажным работам;
- 9) Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС за услуги»
Кредит счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» — 54 000 руб. — учтен НДС по услугам;
- 10) Дебет счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 354 000 руб. — оплачено кредиторам за услуги по СМР;
- 11) Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»
Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС за услуги» — 54 000 руб. — предъявлен НДС к возмещению из бюджета за оказанные услуги по СМР;
- 12) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств»
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 28 000 руб. — на сумму начисленной амортизации объектов основных средств, использованных в строительстве;
- 13) Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Строительство объектов основных средств»
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» — 1 900 000 руб. — введен объект основных средств в эксплуатацию по сумме фактических затрат;
- 14) Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»
Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств» — 342 000 руб. — предъявлен НДС к возмещению из бюджета.

Учет строительно-монтажных работ

Заказчики на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» учитывают стоимость принятых от подрядчика строительно-монтажных работ (СМР) согласно счетам-фактурам и справкам типовой формы № КС-3 «Справка о стоимости выполненных работ и затрат». Такая справка применяется для расчетов с заказчиком за выполненные работы¹. Она составляется в необходимом количестве экземпляров: один для подрядчика, второй экземпляр для заказчика. Выполненные работы и затраты в справке отражаются исходя из договорной стоимости.

В стоимость выполненных работ и затрат включается стоимость строительно-монтажных работ, предусмотренных сметой, а также прочие затраты, не включаемые в единичные расценки на строительные работы и в ценники на монтажные работы (рост стоимости материалов, заработной платы, тарифов, расходов на эксплуатацию машин и механизмов, дополнительные затраты при производстве работ в зимнее время, средства на выплату надбавок за подвижной и разъездной характер работы, надбавки за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, изменение условий организации строительства и т. п.).

Как правило, заказчик рассчитывается с подрядчиком за объект в целом. При этом по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражается стоимость принятых к оплате счетов-фактур подрядных организаций в оценке, установленной договором, по объекту строительства в целом в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В договоре строительного подряда может быть предусмотрено осуществление промежуточных платежей — авансов, как правило, под выполненные в отчетном периоде объемы работ. Перечисленные заказчиком денежные средства отражаются по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на отдельном субсчете «Расчеты по авансам выданным» и кредиту счетов учета денежных средств.

Уплаченная сумма НДС по счету-фактуре за принятые СМР отражается заказчиком по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на отдельном субсчете.

¹ Постановление Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».

При приобретении оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря со сроком службы более 12 месяцев заказчик отражает на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» стоимость приобретения в составе затрат на капитальное строительство по отдельной одноименной статье, если приобретение оборудования предусмотрено проектно-сметной документацией на строительство объекта. Стоимость оборудования и предметов отражается без НДС, а суммы НДС учитываются отдельно по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». В стоимость приобретения оборудования и предметов входят все суммы, уплаченные заказчиком или застройщиком по счетам поставщиков (за минусом НДС), а также транспортных расходов по доставке имущества, расходов на установку и т. п.

Оприходование оборудования оформляется заказчиком актом типовой формы № КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией»¹.

Акт по форме № КС-14 является документом по приемке и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачисления его в состав основных фондов (основных средств) всех форм собственности, включая государственную (федеральную), а также объектов, сооруженных за счет льготного кредитования (зданий, сооружений, их очередей, пусковых комплексов, включая реконструкцию, расширение и техническое перевооружение).

Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом).

Акт составляется в необходимом количестве экземпляров и подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другим лицом, уполномоченным на это инвестором, а также членами приемочной комиссии, состав которой определяется инвестором или заказчиком соответственно для исполнителя работ (генерального подрядчика), заказчика. Стоимость выполненных работ указывается в фактически действующих ценах текущего года.

Исполнитель работ на основе акта приемки представляет в установленном порядке документы статистической отчетности о выполнении

¹ Постановление Госкомстата России от 11 ноября 1999 г. № 100 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».

договорных обязательств. В документы статистической отчетности введенный в действие объект включается за тот отчетный период, в котором зарегистрирован факт ввода. Ввод в действие принятого объекта регистрируется заказчиком в местных органах исполнительной власти.

У заказчика данное оборудование и предметы отражаются по указанной стоимости в составе капитальных вложений по мере оплаты или принятия к оплате счетов подрядчика вместе с объектом строительства, для которого они приобретались.

Порядок определения инвентарной стоимости объектов капитального строительства

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов складывается из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Прочие капитальные затраты — это затраты по оплате проектных работ, отводу земельных участков под строительство и др., которые можно отнести непосредственно на затраты по строительству конкретного объекта. Они включаются в инвентарную стоимость вводимых объектов по прямому назначению. Если прочие капитальные затраты производились сразу для нескольких объектов, то их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости каждого вводимого в эксплуатацию объекта.

Ввод объекта в эксплуатацию

По завершении капитального строительства объектов заказчик предъявляет их к приемке. Приемка объектов проводится приемочной комиссией, создаваемой на основе распоряжения руководителя организации. Комиссия подписывает акты приемки законченных строительством объектов типовой формы — «Акт приемки законченного строительством объекта» или «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией». Датой ввода в эксплуатацию объекта считается дата подписания акта приемочной комиссией. К акту приемки прилагаются документы, в которых перечисляются введенные в эксплуатацию в составе объекта строительства здания, сооружения и оборудование с указанием их инвентарной стоимости.

Объекты, законченные капитальным строительством, принимаются в состав основных средств по инвентарной стоимости, которая определяется отдельно по каждому вводимому в эксплуатацию объекту — зданию,

сооружению и оборудованию, а также предметам, если их приобретение предусмотрено сметой.

При этом в состав основных средств объекты недвижимости включаются после их государственной регистрации в порядке, установленном законодательством¹.

Государственной регистрацией прав на недвижимое имущество и сделок с ним называется юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Государственная регистрация прав проводится на всей территории Российской Федерации по системе записей о правах на каждый объект недвижимого имущества в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Единый государственный реестр прав содержит информацию о существующих и прекращенных правах на объекты недвижимого имущества, данные об указанных объектах и сведения о правообладателях.

В Едином государственном реестре прав содержатся записи о зданиях, сооружениях и об иных объектах недвижимого имущества, прочно связанных с земельным участком. В записях содержится краткое описание каждого объекта недвижимого имущества: адрес, вид или название объекта, его площадь и назначение.

После утверждения акта приемки приемочной комиссией и государственной регистрации законченного строительством объекта он вводится в эксплуатацию, т. е. принимается в состав основных средств.

С вводом данных объектов в эксплуатацию затраты на их строительство списываются в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оборудование, требующее монтажа, отражается в учете и отчетности как введенное в эксплуатацию одновременно с вводом в эксплуатацию основного объекта. Первоначальная стоимость данного оборудования складывается из фактических затрат на его приобретение, расходов на строительные и монтажные работы, прочих капитальных затрат, относимых на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы и про-

¹ Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

чие капитальные затраты относятся к нескольким видам оборудования, то они распределяются между этими видами пропорционально их стоимости по ценам поставщиков.

6.6. Учет оборудования к установке

Учет оборудования, требующего монтажа. Заказчик или застройщик на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в составе затрат по капитальному строительству ведет учет оборудования к установке (оборудование, требующее монтажа) по отдельной одноименной статье. Учет ведется по каждому виду оборудования, начиная с даты, когда подрядчиком начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям зданий и сооружений) или укрупненной сборке.

Приобретенное заказчиком или застройщиком оборудование учитывается у него на балансе до начала работ по монтажу на счете 07 «Оборудование к установке» в размере затрат по приобретению, а НДС — на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Оборудование принимается на учет по стоимости приобретения. Эта стоимость складывается из стоимости оборудования по счетам поставщиков (без НДС), расходов по доставке оборудования до склада и заготовительно-складских расходов.

В случае если оплаченное оборудование не прибыло на отчетную дату на склад заказчика или застройщика, его стоимость учитывается на счете 07 «Оборудование к установке», но обособленно от других видов оборудования, как оборудование, находящееся в пути.

Поступление и движение оборудования оформляется заказчиком или застройщиком с использованием унифицированных форм первичных учетных документов, предназначенных для учета оборудования, к которым относятся: «Акт о приемке оборудования», «Акт приемки-передачи оборудования в монтаж», «Акт о выявленных дефектах оборудования». Если заказчик или застройщик передает оборудование подрядчику для сдачи в монтаж, то используется акт формы «Акт приемки-передачи оборудования в монтаж». При этом оборудование продолжает числиться у заказчика или застройщика на счете 07 «Оборудование к установке», а у подрядчика принимается на забалансовый учет — счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После получения от подрядчика данных о сдаче оборудования в монтаж согласно Справке о стоимости выполненных работ и затрат его учет-

ная стоимость списывается заказчиком или застройщиком с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Одновременно соответствующая часть расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов списывается как отклонения со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Эти расходы учитывают одной позицией отдельно от стоимости оборудования на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» до ввода его в эксплуатацию. Застройщик суммы НДС учитывает на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При приобретении подрядчиком оборудования, требующего монтажа, оно учитывается на его балансе в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов. Заказчик или застройщик в этом случае оплачивает подрядчику стоимость смонтированного оборудования в размере, предусмотренном договором, наряду со стоимостью выполненных строительных и монтажных работ.

Учет оборудования, не требующего монтажа, а также инструмента и инвентаря, приобретаемого по смете строек. Оборудование, не требующее монтажа, инструмент, инвентарь, приобретаемые для строящихся основных объектов, отражаются в учете как введенные в эксплуатацию, одновременно с вводом в эксплуатацию основных объектов.

Инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, складывается из фактических затрат на их приобретение, расходов по доставке и других расходов, связанных с приобретением.

С вводом данных объектов в эксплуатацию затраты на их строительство в размере инвентарной стоимости списываются в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

6.7. Учет затрат на проведение НИОКР

В целях разработки новой продукции, внедрения современных технологий организации проводят научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

Научно-техническая деятельность — это деятельность, направленная на получение и применение новых знаний для решения технологических, инженерных, экономических, социальных, гуманитарных и иных проблем, обеспечения функционирования науки, техники и производства как единой системы.

Экспериментальные разработки — это деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование.

Согласно ст. 769 ГК РФ различают договоры на выполнение научно-исследовательских работ и договоры на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ. Предметом научно-исследовательских работ могут быть только научные исследования. Предметом опытно-конструкторских работ могут быть исследования, связанные с производственными процессами, разработками новых технологий, конструкторских документаций, промышленных образцов.

Особенность НИОКР — творческая направленность, возможность создания изобретений, полезных моделей и риск получения отрицательного результата. Отрицательный результат НИОКР означает результат, который не может использоваться в будущем. Положительный результат НИОКР представляет собой объект исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Учитывая это, нормами ГК РФ предусмотрено, что условия договоров должны соответствовать законам, которые направлены на защиту прав изобретения, полезной модели и промышленных образцов.

Организации могут проводить НИОКР собственными силами или заключать договоры на выполнение работ с другими специализированными организациями и учреждениями.

На стадии проведения НИОКР фактически произведенные затраты, независимо от результата работ, отражаются в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Порядок отражения затрат на проведение НИОКР и документальное оформление зависят от способа их выполнения.

При проведении НИОКР собственными силами организации специализированному подразделению или группе работников организации выдается техническое задание, согласно которому разрабатывается программа работ. В программу включается перечень планируемых работ по НИОКР.

В зависимости от вида расходов фактически произведенные затраты оформляются первичными учетными документами.

Аналитический учет ведется по каждому виду НИОКР и элементам затрат. Состав затрат при выполнении работ определен законодательно¹.

Если НИОКР выполняется сторонними организациями, то для проведения таких работ заключается договор на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ в порядке, определенном гл. 38 ГК РФ. Согласно договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ — разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее. Существенным элементом проведения таких работ является конфиденциальность сведений, составляющих предмет договора. Поэтому в договоре определяется объем сведений, признаваемых конфиденциальными. Документальным подтверждением выполнения работ является подписанный сторонами акт приемки выполненных работ. Для признания НИОКР в учете они должны соответствовать следующим условиям:

- 1) сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- 2) имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- 3) использование результатов работ приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- 4) использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано (имеется возможность практического применения).

С 1 января 2008 г. согласно Федеральному закону «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для финансирования инновационной деятельности» от обложения НДС освобождаются виды НИОКР, которые относятся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав данных работ включаются следующие виды деятельности (подп. 16.1 п. 3 ст. 149 НК РФ):

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;

¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)».

- разработка новых технологий;
- создание опытных (без сертификата соответствия) образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации.

Если выполнение НИОКР облагается налогом на добавленную стоимость у организации, проводящей такие работы в качестве исполнителя, то она предъявляет заказчику счет-фактуру для осуществления расчетов по НДС. Заказчик учитывает НДС по затратам на НИОКР на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», к которому может быть открыт отдельный субсчет.

Аналитический учет расходов на выполнение НИОКР, выполняемых на основании хозяйственных договоров, ведется обособленно по видам работ, договорам.

Завершенные НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта приемки выполненных работ. При этом затраты на их проведение в бухгалтерском учете могут быть признаны в качестве нематериальных активов, прочих расходов или расходов на НИОКР в зависимости от полученного результата работ.

Если проведенные организацией научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы не дали положительного результата, то в бухгалтерском учете расходы, связанные с их проведением, признаются прочими расходами отчетного периода. Указанные расходы подлежат списанию с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
Учет строительства объектов основных средств				
1	Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы и оказанные услуги для капитального строительства	08-3	60	Договор, акт о приемке выполненных работ, счет поставщика

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
2	На сумму начисленного НДС по выполненным работам и оказанным услугам	19-1	60	Акт о приемке выполненных работ, счет-фактура
3	Акцептованы счета подрядчиков за выполненные этапы строительных работ	08-3	60	Договор, акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2), справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. № КС-3)
4	На сумму начисленного НДС по работам, выполненным подрядным способом	19-1	60	Акт о приемке выполненных работ (ф. № КС-2), счет-фактура
5	Произведена оплата по актам выполненных этапов строительных работ	60	51	Выписка банка, платежное поручение, акт о приемке выполненных работ (ф. № КС-2)
6	Введен в эксплуатацию законченный строительством объект	01	08-3	Акт (накладная) приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1)
7	Произведена оплата законченного капитальным строительством объекта	60	51	Выписка банка, платежное поручение, акт приемки законченного строительством объекта (ф. № КС-11)

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
8	Предъявлен НДС к возмещению из бюджета по введенным в эксплуатацию объектам, законченным капитальным строительством	68 — НДС	19-1	Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), счет-фактура, выписка банка
Учет оборудования к установке				
9	Приобретено за плату оборудование, требующее монтажа	07	60	Счет поставщика, акт о приемке оборудования (ф. № ОС-14)
10	На сумму начисленного НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа	19-1	60	Акт о приемке оборудования (ф. № ОС-14), счет-фактура
11	Передано подрядчику оборудование, требующее монтажа	08	07	Акт о приемке оборудования (ф. № ОС-14)
12	Произведена оплата работ, услуг и оборудования, требующего монтажа, приобретенных для целей капитального строительства	60	51	Выписка банка, платежное поручение
13	Предъявлен НДС к возмещению из бюджета по введенному в эксплуатацию оборудованию, требующему монтажа	68 — НДС	19-3	Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), счет-фактура, выписка банка
Учет приобретения и создания объектов внеоборотных активов				
14	Акцептован счет поставщика за земельные участки	08-1	60	Договор, счет поставщика, накладная
15	Акцептован счет поставщика за поставленные объекты природопользования	08-2	60	Договор, счет поставщика, накладная

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
16	Акцептован счет поставщика за поставленные объекты основных средств	08-4	60	Договор, счет поставщика, накладная
17	Акцептован счет поставщика за поставленные объекты нематериальных активов	08-5	60	Договор, счет поставщика, накладная
18	Акцептован счет поставщика за поставленных взрослых животных	08-7	60	Договор, счет поставщика, накладная
19	На сумму начисленного НДС по осуществленным капитальным вложениям	19-1, 19-2	60	Счет-фактура
20	Произведена оплата поставщикам за поставленные объекты внеоборотных активов	60	51	Акт приемки, выписка банка, платежное поручение
21	Оприходован (передан в эксплуатацию) земельный участок	01	08-1	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), накладная
22	Оприходован (передан в эксплуатацию) объект природопользования	01	08-2	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), накладная
23	Оприходован (передан в эксплуатацию) объект основных средств	01	08-4	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), накладная
24	Оприходованы (переданы в эксплуатацию) нематериальные активы	01	08-5	Акт приемки-передачи объектов нематериальных активов, накладная
25	Оприходованы взрослые животные	01	08-7	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), накладная

Окончание табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
26	Предъявлен НДС к возмещению из бюджета по введенным в эксплуатацию объектам, приобретенным и созданным объектам в виде капитальных вложений	68 — НДС	19-1, 19-2	Акт (накладная) приемки-передачи и основных средств (ф. № ОС-1), счет-фактура, выписка банка
Учет затрат на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)				
36	Учтены фактически произведенные расходы по НИОКР	08-8	10, 70, 69, 76, 02 и т. д.	Накладная, расчеты
37	Учен в составе нематериальных активов положительный результат НИОКР, подлежащий правовой охране	04	08-8	Свидетельство, патент, акт приемки-передачи объектов нематериальных активов
38	Отражена сумма прочих расходов по НИОКР, не давшим положительного результата	91	08-8	Накладная, бухгалтерская справка
39	Списаны в состав расходов по обычной деятельности НИОКР, давшие положительный результат, не подлежащие правовой охране	20	08-8	Калькуляция

РЕЗЮМЕ

Капитальные вложения — это инвестиции в основные средства, в том числе затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих организаций, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и др.

«Капитальные вложения (вложения капитала) — это затраты на создание, увеличение и приобретение внеоборотных активов длительного, более 1 года пользования, не предназначенных для продажи, за исключением финансовых вложений в государственные и другие ценные бумаги

и уставные капиталы других организаций. Эти затраты называются вложениями во внеоборотные активы или долгосрочными инвестициями».

У капитальных вложений имеется особое свойство — приобретение или создание объекта со сроком использования более 12 месяцев. Поэтому капитальные вложения не учитывают в составе текущих расходов, а включают в первоначальную стоимость основных средств или нематериальных активов.

Различают следующие виды вложений во внеоборотные активы:

- а) вложения, связанные с приобретением, строительством основных средств;
- б) вложения, связанные с приобретением нематериальных активов;
- в) вложения, связанные с приобретением, выращиванием животных;
- г) стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, поступивших безвозмездно или в качестве вноса в уставный капитал.

При оценке вложений во внеоборотные активы учитываются все фактические затраты, понесенные организацией при приобретении или создании объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и прочих активов.

Объектами бухгалтерского учета вложений во внеоборотные активы являются приобретаемые отдельные объекты основных средств, объекты капитального строительства, нематериальных активов, отдельные виды скота, прочие активы, например приобретенный станок, строящееся здание или сооружение, приобретенный патент и т. д.

Синтетический учет вложений во внеоборотные активы ведется по их видам и объектам на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Этот счет активный, имеет дебетовое сальдо. Учет затрат по объектам учета вложений во внеоборотные активы отражается на конкретных субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств, приобретаемых организацией, учитывается по каждому отдельному объекту на субсчете «Приобретение объектов основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Все расходы, понесенные при приобретении основного средства, организация собирает по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение основных средств».

В составе стоимости любого приобретаемого объекта имеется налог на добавленную стоимость, который учитывается отдельно при формировании первоначальной стоимости основного средства. В плане счетов имеется специальный счет 19 «Налог на добавленную стоимость

по приобретенным ценностям». Этот счет активный, по дебету счета учитывают суммы налога на добавленную стоимость. Организация приобретает различные виды имущества, поэтому суммы налога по различным видам имущества учитываются на отдельных субсчетах.

Земельные участки, объекты природопользования являются отдельными объектами основных средств. Стоимость покупаемых земельных участков, объектов природопользования отражается в составе вложений во внеоборотные активы по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» без налога на добавленную стоимость.

Нематериальные активы при их приобретении отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение нематериальных активов» в размере затрат на их приобретение или создание.

Не облагается НДС реализация исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

В целях разработки новой продукции, внедрения современных технологий организации проводят научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

На стадии проведения НИОКР фактически произведенные затраты, независимо от результата работ, отражаются в бухгалтерском учете в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Понятие капитальных вложений, их виды.
2. Оценка вложений во внеоборотные активы.
3. Синтетический учет вложений во внеоборотные активы.
4. Порядок учета приобретения основных средств и нематериальных активов.
5. Учет налога на добавленную стоимость при приобретении основных средств и нематериальных активов.
6. Порядок учета создания основных средств.
7. Учет затрат по формированию стада продуктивного и рабочего скота.
8. Учет затрат на проведение НИОКР.

- Основные нормативные документы
- Понятие и классификация основных средств
- Оценка и переоценка основных средств
- Поступление основных средств
- Амортизация основных средств
- Учет затрат на ремонт основных средств
- Выбытие основных средств
- Учет аренды основных средств

7.1. Основные нормативные документы

1. Статьи 36, 607, 689, 695 Гражданского кодекса Российской Федерации.
2. Статьи 39, 40, 146, 149, 154, 159, 167–172, 252, 256–260, 264, 272, 322 Налогового кодекса Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
4. Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)».
5. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)».
6. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)».
7. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)».
8. Приказ Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)».
9. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)».
10. Приказ Минфина РФ от 6 октября 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ».
11. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

12. Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

13. Постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

14. Постановление Госкомстата РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

15. Постановление Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359 «О принятии Общероссийского классификатора основных фондов».

7.2. Понятие и классификация основных средств

Основные средства — это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

Методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Согласно п. 4 ПБУ 6/01 актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются ряд следующих условий:

- использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления 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;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются вышеперечисленные условия и их стоимость в пределах лимита составляет не более 40 000 руб. за единицу, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Это означает, что стоимостный критерий отнесения имущества к основным средствам уве-

личился до 40 000 руб. Его величина в бухгалтерском и налоговом учетах с 1 января 2011 г. совпадает. Это упрощает учет и снижает компаниям налог на имущество.

К основным средствам относятся: здания, сооружения, 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 прочие объекты.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель, капитальные вложения на арендованные объекты основных средств, земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие ресурсы).

При определении группировки объектов основных средств руководствуются Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. № 359 «О принятии Общероссийского классификатора основных фондов», и Классификацией объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

В настоящее время в организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

По отраслевому признаку основные средства делят на группы по видам отраслей хозяйства (строительство, торговля, транспорт, сельское хозяйство и т. п.).

Группировка основных средств по отраслевому признаку позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

В соответствии с группировкой основных средств *по назначению* различают производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей и непроизводственные основные средства.

По видам основные средства подразделяются на следующие группы: здания, сооружения; 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 др.

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе, стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от имеющих^{ся} прав на объекты основные средства подразделяются на:

- принадлежащие организации на праве собственности;
- находящиеся у организации в хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду.

7.3. Оценка и переоценка основных средств

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости равной сумме фактических затрат организации, понесенных на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств в зависимости от способа поступления их в компанию показан в табл. 7.1.

Таблица 7.1

**Порядок определения первоначальной стоимости,
по которой основные средства принимаются к бухгалтерскому учету**

№ п/п	Способ поступления основных средств	Первоначальная стоимость	Основание для определения первоначальной стоимости
1	Приобретение за плату, сооружение и изготовление	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	п. 8, 12 ПБУ 6/01

Окончание табл. 7.1

№ п/п	Способ поступления основных средств	Первоначальная стоимость	Основание для определения первоначальной стоимости
2	Внесение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка основных средств, согласованная с учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации	п. 9, 12 ПБУ 6/01
3	Получение по договору дарения и иные случаи безвозмездного получения	Рыночная стоимость основных средств на дату принятия на учет плюс сумма затрат по доставке указанных объектов и их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию	п. 10, 12 ПБУ 6/01
4	Приобретение в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств	Рыночная стоимость обмениваемого имущества плюс сумма затрат по доставке объектов основных средств и их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию	п. 11, 12 ПБУ 6/01

В бухгалтерской отчетности основные средства отражаются по *остаточной стоимости*, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и накопленной суммой амортизации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Переоценка в соответствии с Приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 г. № 3» проводится на конец отчетного года, показывается в учете и отчетности на 31 декабря отчетного года в отношении групп однородных объектов основных средств и предполагает доведение их *текущей (восстановительной) стоимости* до рыночной путем индексации, или прямого пересчета.

Отражение результатов переоценки основных средств в учете зависит от того, переоценивается ли объект основных средств впервые, или дооценка (уценка) данного объекта основных средств проводилась ранее.

Сумма первичной дооценки объектов основных средств зачисляется в добавочный капитал организации на счет 83 «Добавочный капитал».

ПРИМЕР

Организация производит в текущем году переоценку объекта основных средств, результат которой отражен в учете по состоянию на 31 декабря 2011 г. При этом балансовая стоимость объекта впервые увеличивается на 2000 руб., а сумма начисленной по нему амортизации — на 800 руб. В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» — 2000 руб. — отражена сумма дооценки объекта основных средств;

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 800 руб. — отражена сумма увеличения амортизации в результате переоценки.

В этом случае сумма новой дооценки отражается в аналогичном порядке.

Если ранее переоценка основных средств проводилась в форме уценки, то сумма дооценки, равная сумме уценки, относится на финансовый результат, учитывается в составе прочих доходов организации и отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» с одновременным отражением переоценки амортизации основных средств по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Разница между

суммой дооценки и суммой уценки относится на добавочный капитал организации и отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» с одновременной переоценкой амортизации основных средств.

Суммы первичной уценки относятся на финансовый результат и учитываются в составе прочих расходов организации.

В аналогичном порядке отражается уценка основных средств, если в результате ранее проведенной переоценки восстановительная стоимость основных средств оказалась ниже первоначальной.

ПРИМЕР

Организация производит в текущем году переоценку объектов основных средств, результат которой отражен в учете по состоянию на 31 декабря 2011 г. При этом их балансовая стоимость впервые уменьшается на 10 000 руб., а сумма начисленной по ним амортизации — на 3000 руб. В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

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

Кредит счета 01 «Основные средства» — 10 000 руб. — списана сумма уценки объекта основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 3000 руб. — списана сумма уценки амортизации объекта основных средств.

Если организация уценивает основное средство, которое в предыдущие отчетные периоды подвергалось дооценке, то сумму уценки можно списывать на счет 83 «Добавочный капитал», но только в пределах проведенной ранее переоценки. Часть уценки, которая превышает сумму предыдущих дооценок, учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

ПРИМЕР

ООО «Агро» производит переоценку объекта основных средств по состоянию на 31 декабря 2011 г. При этом стоимостная оценка объекта основных средств уценивается на 13 000 руб., а сумма накопленной амортизации уценивается на 3000 руб.

Ранее объект основных средств дооценивался на сумму 2000 руб. и сумма амортизации составила 800 руб.

Отражение в бухгалтерском учете:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 2000 руб. — уценка за счет средств добавочного капитала в пределах предыдущей дооценки;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал» — 800 руб. — отнесена на добавочный капитал организации сумма амортизации, равная ранее начисленной амортизации произведенной дооценки объекта основных средств;

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

Кредит счета 01 «Основные средства» — 11 000 руб. (13 000 руб. — 2000 руб.) — отнесена на расходы организации сумма уценки объекта, превышающая сумму его предыдущей переоценки;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 2200 руб. (3000 руб. — 800 руб.) — отнесена на доходы организации сумма амортизации в результате уценки объекта, превышающая сумму начисленной амортизации объекта основных средств его предыдущей переоценки.

7.4. Поступление основных средств

Бухгалтерский учет наличия и движения собственных основных средств организации осуществляется на активном счете 01 «Основные средства». Всякое поступление основных средств в организацию первоначально отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Фактические затраты, связанные с приобретением основных средств, первоначально собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по затратам, связанным с приобретением основных средств, отдельно по каждому приобретаемому объекту основных средств.

При вводе основных средств в эксплуатацию фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (по соответствующим субсчетам), относятся в дебет счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Построение анали-

тического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии, движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т. д.). Поступление основных средств оформляется *актом (накладной) приемки-передачи объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) (ф. № ОС-1)*, который затем вместе с приложенной технической документацией передается в бухгалтерию организации, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

После ввода в эксплуатацию объекта основных средств заводится *инвентарная карточка учета объектов основных средств (ф. № ОС-6)*. Инвентарная карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект.

Основные средства могут поступать в организацию:

- путем приобретения по договору купли-продажи;
- от учредителей в счет вклада в уставный капитал;
- в результате строительства (подрядным и хозяйственным способом);
- путем безвозмездной передачи;
- по договору мены.

Основные средства, приобретенные по договору купли-продажи

Покупка основных средств — наиболее часто встречающийся способ поступления основных средств.

ПРИМЕР

Поступление основных средств путем приобретения за плату

В мае 2012 г. организация приобрела по договору купли-продажи транспортное средство («Газель-33022») на сумму 657 404 руб., включая НДС. При получении транспортных средств от поставщика был составлен акт о приеме-передаче объекта основных средств ф. № ОС-1. Оплата за транспортные средства осуществлялась в этом же месяце. Кроме этого был оплачен счет организации-посредника на сумму 59 000 руб., включая НДС. При постановке на учет транспортного средства в ГИБДД была оплачена сумма 5200 руб. На основании акта бухгалтером организации открыта инвентарная карточка ф. № ОС-6. В мае 2012 г. в бухгалтерии сделаны соответствующие записи:

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

*Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 557 122 руб.
— приобретено транспортное средство («Газель-33022»);*

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 282 руб. — отражен НДС по поступившим основным средствам;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по договору с посредником» — 50 000 руб. — расчеты с посреднической организацией;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1 «Расчеты по договору с посредником» — 9000 руб. — отражен НДС по поступившим основным средствам;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты с ГИБДД» — 5200 руб. — расчеты при постановке на учет в ГИБДД;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Транспортные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» — 612 322 (557 122 + 50 000 + 5200) руб. — транспортное средство («Газель-33022») принято к учету по первоначальной стоимости;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Расчеты по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» — 109 282 (100 282 + 9000) руб. — начисленный НДС предъявлен к вычету для принятого к учету транспортного средства;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 657 404 руб. — оплачено поставщику по договору купли-продажи;

*Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 1
«Расчеты по договору с посредником»*

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 59 000 руб. — оплачено посреднику;

*Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2
«Расчеты с ГИБДД»*

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 5200 руб. — оплачено ГИБДД за регистрацию.

Особенностью случаев, когда на приобретение основных средств организация оформляет банковский кредит, является то, что проценты по полученным заемным средствам формируют первоначальную стоимость поступающих основных средств (ст. 257 НК РФ) до даты принятия их к учету. После этой даты проценты по полученным заемным средствам включаются в состав прочих расходов организации.

ПРИМЕР

В феврале 2012 г. организация приобрела по договору купли-продажи оборудование стоимостью 590 000 руб. Тогда же в банке был оформлен кредит на указанную сумму на два месяца под 35 % годовых. В начале месяца, согласно заключенному договору, произведена оплата поставщику за оборудование. В конце февраля 2012 г. оборудование было получено и оформлено актом приемки-передачи основных средств ф. № ОС-1. Были начислены проценты за кредит за первый месяц.

На основании утвержденного акта приемки-передачи основных средств бухгалтером организации открыта инвентарная карточка ф. № ОС-6. Тогда же начислены проценты за кредит за второй месяц и произведены окончательные расчеты с банком. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 590 000 руб. — на расчетный счет организации по кредитному договору поступил краткосрочный кредит банка;

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 500 000 руб. — приобретено оборудование;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 90 000 руб.
— отражен НДС по поступившим основным средствам;

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 17 208 руб. — начислены проценты за кредит за первый месяц;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 17 208 руб. — перечислены проценты по кредиту за месяц;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 4 «Транспортные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» — 17 208 руб. — оборудование принято к учету первоначальной стоимости;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Расчеты по НДС»

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» — 90 000 руб. — начисленный НДС предъявлен к вычету для принятого к учету оборудования;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 590 000 руб. — оплачено поставщику по договору купли-продажи за приобретенное оборудование;

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 17 208 руб. — начислены проценты за кредит за второй месяц;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 607 208 руб. — погашен банковский кредит вместе с процентами за второй месяц.

Поступление основного средства в качестве вклада в уставный капитал.

Согласно п. 9 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал

организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

При этом должны быть оформлены первичные документы, являющиеся основанием для принятия основного средства к бухгалтерскому учету:

- решение собрания учредителей о денежной оценке вкладов участников, производимых в неденежной форме;
- акт независимого оценщика об оценке объекта основных средств, если его стоимость превышает 200 минимальных размеров оплаты труда;
- акт (накладная) приемки-передачи объекта основных средств по форме № ОС-1.

На основании этих документов объект основных средств принимается к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете поступления основных средств в счет вклада в уставный капитал отражаются на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

ПРИМЕР

От учредителей в счет вклада в уставный капитал получена оргтехника на общую сумму 1,5 млн руб.

В бухгалтерском учете организации были сделаны соответствующие записи:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 1 500 000 руб. — объявлен взнос в уставный капитал в виде поставки оргтехники на сумму 1,5 млн руб.;

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

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — 1 500 000 руб. — получена оргтехника от учредителя;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 2 «Оргтехника»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств» — 1 500 000 руб. — оргтехника, полученная в виде вклада в уставный капитал, принята к учету.

Поступление основных средств в результате строительства

Организация может сама создавать объекты основных средств путем строительства хозяйственным (своими силами) или подрядным (с привлечением сторонних организаций) способом.

Строительство подрядным способом. Если организация для строительства объектов основных средств обращается к строительной организации, то заключается договор подряда на строительные работы. Согласно договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить выполненные работы.

Подрядчик — строительная организация, а **заказчик** — это застройщик.

В бухгалтерском учете при подрядном способе строительства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика — заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» по договорной стоимости согласно принятым к оплате счетам подрядных организаций.

На субсчете «Строительство объектов основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами на капитальное строительство, независимо от того, подрядным или хозяйственным способом осуществляется это строительство.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» при принятии объектов в эксплуатацию списывается с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» в дебет счета 01 «Основные средства».

Суммы НДС, предъявленные заказчику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, подлежат вычетам.

ПРИМЕР

Организация заключила договор со строительной компанией (подрядчик) на строительство офисного помещения. Согласно договору используются мате-

риалы подрядчика. Стоимость офиса составила 11 800 000 руб. (в том числе НДС 1 800 000 руб.). Организация подписала с подрядчиком акт приемки-передачи здания, завершено строительство. В том же месяце организация приняла помещение к бухгалтерскому учету и оплатила стоимость выполненных работ.

В бухгалтерском учете у организации-застройщика эти операции отражаются следующими проводками:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 10 000 000 руб.
— приняты строительные работы, выполненные строительной организацией;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1 800 000 руб.
— отражена сумма НДС по строительно-монтажным работам;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» — 10 000 000 руб. — принято к бухгалтерскому учету здание офиса;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 11 800 000 руб. — перечислены денежные средства подрядчику за строительство;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС при приобретении основных средств» — 1 800 000 руб. — принята к вычету сумма НДС по строительно-монтажным работам.

Строительство хозяйственным способом

Если организация ведет строительно-монтажные работы собственными силами и этот вид деятельности не является основным, то следует вести раздельный учет затрат по разным видам деятельности: по основному виду деятельности, признаваемому предметом деятельности организации, и по строительно-монтажным работам. Ведение строительных

работ собственными силами организации называется строительством хозяйственным способом.

В бухгалтерском учете стоимость строительно-монтажных работ, осуществляемых хозяйственным способом, формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на строительство.

Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления является объектом обложения НДС согласно п. 1 ст. 146 НК РФ. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ с учетом всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Датой выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления является день принятия на учет соответствующего объекта, заверченного капитальным строительством.

Безвозмездное поступление основных средств

При поступлении основных средств безвозмездно они должны быть оценены по рыночной стоимости, которая и будет являться их первоначальной стоимостью. С дарителем должен быть заключен договор дарения. В бухгалтерском учете поступления основных средств безвозмездно отражаются по дебету 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

ПРИМЕР

Музыкальной коммерческой гимназией безвозмездно получен в январе 2012 г. от спонсорской организации рояль, рыночная стоимость которого составляет 120 000 руб. При получении рояля от дарителя был составлен договор дарения и акт о приеме-передаче объекта основных средств ф. № ОС-1. На основании акта бухгалтером гимназии открыта инвентарная карточка ф. № ОС-6. Кроме того, в январе 2012 г. произведены соответствующие записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» — 120 000 руб. — отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта основных средств;

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 120 000 руб. —
 принят на учет объект основных средств.

В феврале 2011 г. начислена амортизация линейным способом в размере $\frac{1}{12}$ от 120 000 руб., или 1000 руб., и сделана следующая запись:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездно полученные ценности»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» —
 1000 руб. — включена в состав прочих доходов часть рыночной стоимости безвозмездно полученных объектов основных средств или постепенное списание рыночной стоимости по мере начисления амортизации на объект основных средств.

7.5. Амортизация основных средств

Амортизация — это постепенное перенесение стоимости объекта на себестоимость продукции.

Стоимость основных средств погашается организацией путем начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются — земельные участки и объекты природопользования.

Амортизация не начисляется:

- по объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т. п.);
- по продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;
- по объектам основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам основных средств производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Износ и амортизация — это разные понятия.

Износ — потеря потребительских свойств объекта, а амортизация — это перенесение стоимости объекта на себестоимость продукции.

Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Этот счет

предназначен для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам, а также у некоммерческих организаций по объектам основных средств. Аналитический учет по счету 010 «Износ основных средств» ведется по каждому объекту, так как в случае выбытия отдельных объектов сумма износа по ним списывается с этого счета.

Согласно п. 18 ПБУ 6/01 амортизация на объекты основных средств может производиться следующими способами:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) списанием стоимости по сумме лет срока полезного пользования;
- 4) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Один из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу (п. 53 Методических рекомендаций по учету основных средств).

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Срок полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях, а также объекта основных средств, ранее использованного другой организацией, определяется исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся.

Амортизация должна начисляться ежемесячно, с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к бухгалтерскому учету, и закончиться в том месяце, когда стоимость основного средства будет полностью перенесена на себестоимость продукции, в таком случае говорят о полностью амортизированном основном средстве.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются в течение отчетного года ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы независимо от применяемого способа начисления амортизации¹.

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

Если была проведена реконструкция или модернизация объекта основных средств, то срок полезного использования может пересматриваться при улучшении первоначально принятых нормативных показателей. Например, организация приобрела станок стоимостью 200 000 руб., срок полезного использования которого пять лет. По окончании трех лет организация провела модернизацию станка, расходы составили 30 000 руб. В результате проведения этой реконструкции улучшились нормативные показатели функционирования объекта основных средств. Организация самостоятельно увеличила срок полезного использования станка на три года.

При **линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта, и списывается равными суммами ежемесячно.

ПРИМЕР

Организация приобрела автомобиль стоимостью 180 000 руб., срок полезного использования которого — 4 года. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 25 % ($100\% : 4 \text{ года}$). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 45 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \cdot 25\% : 100\%$). Начисление амортизации по объекту представлено в таблице.

Год	Первоначальная стоимость, руб.	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 4 : гр. 12)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 — гр. 4)
1	2	3	4	5	6
1-й	180 000	25	45 000	3750	135 000

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Окончание табл.

Год	Первоначальная стоимость, руб.	Годовая норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 4 : гр. 12)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 — гр. 4)
2-й	180 000	25	45 000	3750	90 000
3-й	180 000	25	45 000	3750	45 000
4-й	180 000	25	45 000	3750	0

При амортизации способом уменьшаемого остатка начисление амортизационных отчислений производится, исходя из первоначальной стоимости или остаточной стоимости за минусом начисленной амортизации объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной согласно сроку полезного использования этого объекта. В соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

ПРИМЕР

Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет 20 % ($100\% : 5$), увеличивается на коэффициент ускорения 2 и поэтому равна 40 %. В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется, исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету 40 тыс. руб. ($100\,000\text{ руб.} \cdot 40\% : 100\%$). Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от остаточной стоимости на начало отчетного года, т. е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит 24 тыс. руб. ($(100 - 40) \times 40\% : 100\%$). В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40 % от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит 14,4 тыс. руб. ($(60 - 24) \cdot 40 : 100$) и т. д. После достижения на-

численной амортизации 80% оставшаяся недоамортизированная сумма списывается равномерно. Годовые суммы амортизации составят:

Год	Первоначальная стоимость, руб.	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
1-й	100 000	40 000 (100 000 руб. · 40%)	40 000	60 000
2-й	100 000	24 000 (60 000 руб. · 40%)	40 000 + 24 000	36 000
3-й	100 000	14 400 (36 000 руб. · 40%)	64 000 + 14 400	21 600
4-й	100 000	10 800 (21 600 руб. : 2)	78 400 + 10 800	10 800
5-й	100 000	10 800	100 000	0

Тогда ежемесячные суммы амортизации составят в течение:

- первого года эксплуатации объекта — 3333,33 руб. (40 000 руб. : 12 мес.);
- второго года — 2000 руб. (24 000 руб. : 12 мес.);
- третьего года — 1200 руб. (14 400 руб. : 12 мес.);
- четвертого года — 900 руб. (10 800 руб. : 12 мес.);
- пятого года — 900 руб. (10 800 руб. : 12 мес.).

При способе списания по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае 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.

ПРИМЕР

Организация приобрела объект основных средств стоимостью 200 000 руб. Срок полезного использования объекта — 7 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 28 (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $\frac{7}{28}$, или 25%, что составит

50 000 руб., во второй год — $\frac{6}{28}$, или 21,43 %, что составит 42 860 руб., в третий год — $\frac{5}{28}$, или 17,86 %, что составит 35 720 руб., и т. д.
Начисление амортизации по объекту представлено в таблице.

Год	Первоначальная стоимость, руб.	СПИ	Годовая норма амортизации, % (СПИ : 28) × × 100	Годовая сумма амортизации, руб. (гр. 2 · гр. 4)	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 5 : 12)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 5)
1	2	3	4	5	6	7
1-й	200 000	7	25	50 000	4166,66	150 000
2-й	200 000	6	21,43	42 860	3566,66	107 140
3-й	200 000	5	17,86	35 720	2976,66	71 420
4-й	200 000	4	14,3	28 600	2383,3	42 820
5-й	200 000	3	10,7	21 400	1783,3	21 420
6-й	200 000	2	7,14	14 280	1190	7140
7-й	200 000	1	3,57	7140	595	0

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

ПРИМЕР

Организация в 2007 г. приобрела основное средство — оборудование, первоначальная стоимость которого составляет 150 000 руб. Предполагается, что данное оборудование целесообразно использовать для производства 15 тыс. единиц продукции. В течение 2007 г. объем выпущенной на данном оборудовании продукции составил 3 тыс. шт., в 2008 г. — 4 тыс. шт., в 2009 г. — 4,5 тыс. шт., в 2010 г. — 3 тыс. шт., в 2011 г. — 0,5 тыс. шт.

Начисление амортизации пропорционально объему продукции

Год	Расчет	Годовая сумма, руб.	Остаточная стоимость на конец года, руб.
2007	$150\,000 \cdot \frac{3}{15}$	30 000	120 000
2008	$150\,000 \cdot \frac{4}{15}$	40 000	80 000
2009	$150\,000 \cdot \frac{4,5}{15}$	45 000	35 000
2010	$150\,000 \cdot \frac{1}{15}$	30 000	5 000
2011	$150\,000 \cdot \frac{0,5}{15}$	5 000	0

Каждый из перечисленных выше способов имеет свои достоинства и недостатки. Основным и единственным преимуществом линейного способа амортизации является простота применения. При использовании данного способа сумма амортизации постоянна на протяжении всего срока полезного использования, за исключением случаев модернизации, реконструкции и переоценки. Однако данный способ не позволяет организации ускоренно списать на затраты стоимость объектов основных средств.

Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка эффективно по отношению к тем производственным процессам, которые характеризуются ускоренной динамикой спада к концу срока полезного использования активов. Применяемый при этом способе коэффициент ускоряет динамику списания стоимости основных средств на начальной стадии их полезного использования.

Списание стоимости актива по сумме чисел лет срока полезного использования также является ускоренным способом амортизации и эффективно по отношению к процессам производства с динамикой спада к концу производственной деятельности. В результате отсутствия возможности применять коэффициент ускорения динамика списания при амортизации по сумме чисел лет срока использования более равномерна по сравнению со способом уменьшаемого остатка.

Списание стоимости пропорционально объему продукции (работ) является наиболее эффективным способом по отношению к таким производственным процессам, которые характеризуются малой устойчивостью прогноза. Время при определении срока полезного использования задается не календарными периодами, а предполагаемой программой выпуска продукции и ее реализации с помощью данного актива.

Способ амортизации, применяемый в бухгалтерском учете, должен быть закреплён в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета.

Учет амортизации основных средств ведется на пассивном счете 02 «Амортизация основных средств». По кредиту отражается начисление амортизации, по дебету — списание начисленной амортизации по выбывающим основным средствам в корреспонденции со счетами:

Дебет счета 20 «Основное производство»;

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

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

На библиотечный фонд амортизация не начисляется. Приобретенные книги, брошюры и т. п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Организации могут списывать на затраты основные средства стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу по мере их отпуска в производство или ввода в эксплуатацию. Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ имущество стоимостью 40 тыс. руб. и менее не признается амортизируемым, затраты на его приобретение учитываются единовременно.

Списание таких объектов основных средств в бухгалтерском учете отражается проводкой:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — списание на затраты основное средства стоимостью до 40 000 руб.

Имущество, соответствующее условиям признания основными средствами, но имеющее стоимость не более 40 тыс. руб. за единицу, может быть отражено в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов (МПЗ) согласно п. 5 ПБУ 6/01. На учтенные таким образом основные средства уже не нужно оформлять первичные документы, предназначенные для отражения операций с основными средствами,

а следует применять первичные учетные документы, предусмотренные для отражения операций с материалами¹.

7.6. Учет затрат на ремонт основных средств

Ремонт объектов основных средств — это работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии. При капитальном ремонте зданий и сооружений производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие 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. п.).

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов — форма № ОС-3. При этом должен осуществляться контроль за правильным выполнением объема работ.

В целях контроля за своевременным получением основных средств из ремонта инвентарные карточки в картотеке переставляются в группу «Основные средства в ремонте». При поступлении основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарных карточек.

Если срок проведения ремонта объекта основных средств превышает 12 месяцев, то начисление амортизационных отчислений по объекту в бухгалтерском учете приостанавливается². Нормативные документы, регулирующие порядок бухгалтерского учета основных средств, позволяют организациям выбирать один из трех возможных вариантов учета расходов на ремонт основных средств:

- 1) фактические затраты на ремонт в полном объеме относятся в состав текущих расходов периода, в котором они были произведены;
- 2) организация может создать резерв на проведение ремонта основных средств;
- 3) учет расходов на ремонт ведется с использованием счета расходов будущих периодов.

¹ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 30 мая 2006 г. № 03-03-04/4/98.

² Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01.

Организация может выбрать любой из приведенных выше способов учета расходов на ремонт основных средств, исходя из специфики своей деятельности, структуры и количества объектов основных средств, периодичности проведения ремонта. Выбранный вариант учета расходов на ремонт должен быть закреплён в учетной политике, описывающей порядок ведения бухгалтерского учета в организации.

Порядок формирования и использования резерва следующий: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями в последний день отчетного периода. Затем сумма фактически израсходованных средств на проведение ремонта списывается за счет средств резерва.

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. В обратном случае (если выявлен излишек средств ремонтного фонда) «лишние» суммы сторнируются.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции при небольших объемах ремонтных работ.

ПРИМЕР

ООО «МебельАрт» произвело ремонт шлифовального станка хозяйственным способом. При этом были израсходованы запасные части на 57 000 руб., заработная плата работников за выполненный ремонт составила 36 500 руб., взносы во внебюджетные фонды — 12 410 руб. На счетах бухгалтерского учета данная операция была отражена следующим образом:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части» — 57 000 руб.
— списаны запчасти на ремонт станка;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 36 500 руб.
— начислена оплата труда рабочим, производившим ремонт;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 12 410 руб. — начислены взносы во внебюджетные фонды на заработную плату рабочих.

ПРИМЕР

По состоянию на 1 января 2011 г. первоначальная стоимость объектов основных средств составляет 1 200 000 руб.

Согласно смете предельная сумма отчислений в резерв на 2011 г. составляет 200 000 руб. Норматив отчислений равен 16,7% ($200\,000 : 1\,200\,000 \cdot 100$).

За предшествующие годы были израсходованы суммы резерва на ремонт основных средств:

в 2010 г. — 150 000 руб.;

в 2009 г. — 180 000 руб.;

в 2008 г. — 150 000 руб.

Предельная сумма резерва предстоящих расходов на 2011 г. составит $(150\,000 + 180\,000 + 150\,000) : 3 = 160\,000$ руб.

Сума ежемесячного резерва составит 13 333 руб. ($160\,000 : 12$).

На сумму резерва предстоящих расходов ежемесячно делается бухгалтерская запись:

Дebet счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд» — 13 333 руб. — на сумму отчислений в резерв на ремонт основных средств.

Реконструкция — переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и номенклатуры продукции (ст. 257 НК РФ).

Техническое перевооружение — комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации, автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным (ст. 257 НК РФ).

При этом модернизация и реконструкция проводятся с целью улучшения качественных характеристик основных средств. Затраты на их осуществление относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

После проведения ремонта, реконструкции или модернизации необходимо оформить Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструи-

рованных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3, который служит основанием для изменения первоначальной стоимости основного средства.

7.7. Выбытие основных средств

Выбытие основных средств происходит:

- в связи с прекращением использования в случае морального или физического износа;
- продажей;
- передачей в качестве вклада в уставный капитал, по договору дарения, мены;
- недостачей или порчей активов при инвентаризации;
- другими причинами.

В случаях продаж, передачи по договорам, списания объектов основных средств, пришедших в негодность, выбытие оформляется типовым унифицированным Актом о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (ф. № ОС-4).

Для списания основных средств к счету 01 «Основные средства» открывают субсчет 01 «Выбытие основных средств».

ПРИМЕР

Списывается объект основных средств первоначальной стоимостью 40 000 руб. и суммой начисленной амортизации 40 000 руб. В этой ситуации списание оформляется актом по форме № ОС-4, или ОС-4а, или ОС-4б. В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»
Кредит счета 01 «Основные средства» — 40 000 руб. — списывается первоначальная стоимость выбывающих основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»
Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 40 000 руб. — списывается начисленная амортизация выбывающих основных средств.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета выбытие основных средств организации отражается развернуто в составе прочих доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расхо-

ды». По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается остаточная стоимость выбывающих основных средств, по кредиту счета — продажная или первоначальная стоимость объекта.

ПРИМЕР

Списывается объект основных средств первоначальной стоимостью 40 000 руб. и суммой начисленной амортизации 20 000 руб. В этой ситуации списание оформляется актом по форме № ОС-4, или ОС-4а, или ОС-4б. В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 40 000 руб. — списывается первоначальная стоимость выбывающих основных средств;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 20 000 руб. — списывается начисленная амортизация выбывающих основных средств;

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

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 20 000 руб. — списывается остаточная стоимость выбывающих основных средств.

Реализацией (продажей) согласно ст. 39 п. 1 НК РФ считается возмездная передача права собственности на товары, выполненные работы, оказанные услуги другой организации.

При реализации основных средств организация-продавец:

- заключает с покупателем договор купли-продажи;
- заполняет акт по форме № ОС-4 «О выбытии основных средств»;
- составляет акт приема-передачи;
- бухгалтер в инвентарной карточке делает запись о выбытии основного средства на основании акта по форме № ОС-4 и акта приема-передачи;
- покупателю выписывается счет-фактура по рыночной стоимости с начисленным НДС, который выделяется отдельной строкой, счет-фактура также содержит стоимость основного средства и общую стоимость основного средства вместе с НДС.

При реализации основных средств организация-продавец может получить доходы, сопутствующие реализации:

- выручка от реализации;
- стоимость материалов, лома, утиля, оприходованная после демонтажа;
- другие доходы.

Доходы отражаются по кредиту 91 счета «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы»

При реализации основных средств организация может нести сопутствующие реализации расходы:

- заработная плата и взносы во внебюджетные фонды работникам, связанным с демонтажем и отгрузкой-погрузкой оборудования;
- транспортные расходы;
- другие расходы.

Расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» является результативным. Обороты по дебету и кредиту на этом счете в конце каждого месяца сопоставляются между собой и выводится финансовый результат от продажи основного средства. Ежемесячно финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При реализации основных средств их продажную стоимость (выручку) отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

ПРИМЕР

Продается оборудование, требующее демонтажа, по начисленной стоимости 30 106 200 руб., включая НДС 16 200 руб. Первоначальная стоимость оборудования 140 000 руб., сумма начисленной амортизации 110 000 руб. Дебетовый оборот по кредиту «Зарплата» работникам, которым начислена зарплата 25 000 руб. и взносы во внебюджетные фонды 7500 руб. После демонтажа был оприходован лом на сумму 10 000 руб. В бухгалтерском учете продавца делаются следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 106 200 руб. — отражена задолженность покупателя за основные средства;

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

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «расчеты по НДС» — 16 200 руб. — начислен НДС с продажи основных средств;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»
Кредит счета 01 «Основные средства» — 100 000 руб. — списывается остаточная стоимость выбывающих основных средств;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»
Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 70 000 руб. — списывается начисленная амортизация выбывающих основных средств;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 30 000 руб. — списывается остаточная стоимость выбывающих основных средств;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 25 000 руб. — начислена зарплата рабочим, занятым демонтажем оборудования;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 7500 руб. — начислены взносы во внебюджетные фонды;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 100 000 руб. — оприходован металлолом после демонтажа;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо переноса из прошлого периода»
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 100 000 руб. — прибыль от ликвидации — результат от продажи оборудования;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 16 200 руб. — перечислен НДС в бюджет;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 106 200 руб. — на расчетный счет поступила выручка от покупателей, включая НДС.

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал других организаций, являются для организации-вкладчика долгосрочными финансовыми вложениями. Их списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные

средства». Одновременно на сумму амортизации по переданным основным средствам кредитуют счет 01 «Основные средства» и дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58 «Финансовые вложения») и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода или расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

ПРИМЕР

ООО «АльфаМода» внесло в качестве вклада в уставный капитал ООО «Мега-Альт» профессиональную швейную машину. Вклад был оценен в сумме 80 000 руб., первоначальная стоимость объекта составляет 100 000 руб., срок полезного использования — 60 месяцев, начисленная амортизация — 40 000 руб., остаточная стоимость — 60 000 руб. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» — 100 000 руб. — списывается первоначальная стоимость основного средства;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 40 000 руб. — списывается начисленная амортизация;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 60 000 руб. — списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 20 000 руб. — списана на прочие доходы разница между оценочной стоимостью вклада и остаточной стоимостью основных средств.

7.8. Учет аренды основных средств

Согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование либо только во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи. Вышеприведенный перечень не является исчерпывающим, но ст. 607 ГК РФ устанавливает, что в аренду могут быть переданы вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе использования.

В договоре аренды необходимо четко определять объект аренды: наименование, характеристику, место нахождения (для недвижимого имущества) и иные данные, позволяющие четко установить имущество, подлежащее передаче арендатору по договору. При отсутствии этих данных в договоре аренды объект передачи считается несогласованным, а договор — незаключенным.

Сторонами по договору аренды являются арендодатель и арендатор.

Арендодатель — это собственник имущества или лицо, уполномоченное собственником или законом сдавать имущество в аренду (ст. 608 ГК РФ).

Арендатор — это лицо, которое получает во временное владение и пользование имущество и платит за это арендную плату.

Договор аренды на срок более одного года должен заключаться в письменной форме. Письменная форма договора аренды является обязательной, если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо. Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом.

Основной обязанностью арендатора по договору аренды является внесение арендной платы в размерах и в сроки, предусмотренные договором. Самый распространенный способ расчетов между арендодателем и арендатором — это оплата в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

Сроки внесения арендной платы устанавливаются договором, и стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения. Арендная плата может вноситься ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, посредством внесения предварительной платы или с отсрочкой платежа.

Учет у арендодателя

По общему правилу при передаче имущества в аренду оно продолжает учитываться на балансе арендодателя, за исключением случаев аренды предприятия и финансовой аренды.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в аренде, используется счет 01 «Основные средства». Для учета передачи основного средства в аренду к этому счету может быть открыт субсчет «Основные средства, переданные в аренду».

Так как имущество, переданное в аренду, продолжает учитываться на балансе арендодателя, то и амортизационные отчисления по имуществу начисляются арендодателем.

Обязанности сторон по содержанию арендованного имущества определены ст. 616 ГК РФ. В частности, арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды, а арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

ПРИМЕР

ООО «Успех» заключило договор аренды имущества сроком на 6 месяцев. Сумма аренды за 1 месяц составляет 2360 руб. (в том числе НДС — 360 руб.). Арендатор перечислил арендодателю сумму арендной платы на расчетный счет до начала действия договора сразу за весь период его действия.

Для отражения операций на счетах бухгалтерского учета используются следующие субсчета рабочего плана субсчетов:

62-1 «Расчеты по арендной плате»;

62-2 «Расчеты по авансам полученным».

В бухгалтерском учете ООО «Успех» будут отражены следующие записи:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным» — 14 160 руб. — отражена сумма предварительной оплаты за арендованное имущество;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС» — 2160 руб. — отражен НДС, начисленный с суммы предварительной оплаты;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» — 12 000 руб. — учтена в составе доходов будущих периодов сумма полученной арендной платы;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 1 «Расчеты по арендной плате»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 2360 руб. — начислена арендная плата за отчетный период;

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

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 360 руб. — начислен НДС с суммы арендной платы отчетного периода;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам полученным» — 360 руб. — восстановлена сумма НДС с предоплаты;

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет 2 «Расчеты по арендной плате» — 2000 руб. — отражены сумма арендной платы, ранее учтенная в составе доходов будущих периодов.

Учет у арендатора

Арендую какое-либо имущество, организация-арендатор обязана обеспечить отдельный учет собственного и арендованного имущества.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, предназначен забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства». Арендованное имущество должно учитываться в оценке, указанной в договорах аренды.

Если арендованное имущество используется арендатором для осуществления деятельности, связанной с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ и оказанием

услуг, то суммы арендной платы учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности.

В соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль арендные платежи за арендуемое имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Суммы арендных платежей при их единовременном внесении должны учитываться на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные» или на отдельном субсчете, открываемом к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

ПРИМЕР

ООО «Успех» арендовало у ООО «Восток» автомобиль сроком на 6 месяцев. Ежемесячная сумма арендной платы по договору составляет 8850 руб., включая НДС — 1350 руб. Арендатор вносит арендную плату единовременно путем перечисления суммы на расчетный счет арендодателя. Стоимость автомобиля, согласованная сторонами, — 200 000 руб.

Для отражения операций на счетах бухгалтерского учета применяются следующие субсчета и счета:

счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам выданным»;

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

В бухгалтерском учете ООО «Успех» оформляются следующие записи:

Дебет счета 001 «Арендованные основные средства» — 200 000 руб. — отражена стоимость арендованных основных средств;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 2 «Расчеты по авансам выданным»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 53 100 руб. — перечислена арендная плата за 6 месяцев.

Ежемесячно в течение срока действия договора аренды:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 7500 руб. — отражена сумма ежемесячной арендной платы;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1350 руб. — отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет 1 «Расчеты по авансам выданным» — 8850 руб. — зачтена сумма аванса;

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

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 1350 руб. — принята к вычету сумма НДС.

Произведенные арендатором отдельные улучшения объекта аренды являются его собственностью. По окончании договора аренды отдельные улучшения могут либо оставаться в распоряжении арендатора, либо передаваться арендодателю.

Произведенные арендатором улучшения имущества могут быть отнесены арендодателем на увеличение балансовой стоимости переданного в аренду имущества или могут быть учтены как отдельный объект основных средств.

Капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект. На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка как на отдельный инвентарный объект.

Если согласно заключенному договору 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 дебет счета учета расчетов.

В соответствии со ст. 622 ГК РФ по истечении срока договора аренды арендатор обязан возвратить имущество арендодателю в том состоянии, в котором он получил его, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

ПРИМЕР

ООО «Успех» (арендатор) арендует у ООО «Восток» (арендодатель) производственное помещение, стоимость которого на момент передачи в аренду была равна

6 100 000 руб. Срок действия договора аренды истекает 31 марта 2011 г. В январе 2011 г. без согласия арендодателя ООО «Успех» провело реконструкцию вентиляционной системы в арендованном помещении. Работы по реконструкции выполняло ЗАО «Мосремстрой», их стоимость — 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.). Арендодатель отказался возмещать арендатору стоимость произведенных улучшений. По окончании договора аренды неотделимые улучшения будут переданы арендодателю безвозмездно. Допустим, остаточная стоимость объекта аренды на момент передачи неотделимых улучшений равна 481 000 руб., а оставшийся срок полезного использования — 30 месяцев. Амортизацию в бухгалтерском учете ООО «Успех» и ООО «Восток» начисляют линейным способом.

В бухгалтерском учете арендатора отражаются следующие записи:

в январе 2011 г.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» — 30 000 руб. (35 400 руб. — 5400 руб.) — отражены затраты на неотделимые улучшения арендованного имущества;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» — 5400 руб. — отражена сумма НДС;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Неотделимые улучшения предмета аренды»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 30 000 руб. — отражено принятие к учету в составе основных средств неотделимых улучшений;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 5400 руб. — принята к вычету предъявленная сумма НДС;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 35 400 руб. — произведен расчет с исполнителем;

в феврале 2010 г.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация неотделимых улучшений предмета аренды» — 10 000 руб. (30 000 : 3) —

отражена сумма начисленной амортизации по неотделимым улучшениям предмета аренды;

в марте 2011 г.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация неотделимых улучшений предмета аренды» — 10 000 руб. — отражена сумма начисленной амортизации по неотделимым улучшениям предмета аренды;

Кредит счета 001 «Арендованные основные средства» — 6 100 000 руб. — отражен возврат арендованного помещения арендодателю;

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

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Неотделимые улучшения предмета аренды» — 30 000 руб. — отражено списание стоимости неотделимых улучшений, переданных арендодателю;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация неотделимых улучшений предмета аренды»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Неотделимые улучшения предмета аренды» — 20 000 руб. — отражено списание накопленной амортизации по неотделимым улучшениям;

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

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 900 руб. — начислен НДС со стоимости неотделимых улучшений

В бухгалтерском учете арендодателя отражаются следующие записи:

в марте 2011 г.

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в организации»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду» — 6 100 000 руб. — отражено получение производственного помещения, находившегося в аренде;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления» — 35 400 руб. — учтена стоимость неотделимых улучше-

ний, безвозмездно переданных арендатором по окончании договора аренды;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в организации»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 35 400 руб. — увеличена первоначальная стоимость основного средства на сумму неотделимых улучшений;

начиная с апреля 2011 г.

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 17 213 руб. ((481 000 руб. + 35 400 руб.) : 30 мес.) — начислена амортизация по улучшенному объекту основных средств;

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 1180 руб. (35 400 руб. : 30 мес.) — отражен прочий доход в сумме начисленной амортизации.

Учет по договору лизинга

Под лизингом понимается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Участниками по договору лизинга являются лизингодатель и лизингополучатель.

Лизингодатель — физическое или юридическое лицо, которое за счет собственных и (или) привлеченных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга.

Лизингополучатель — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга

за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга.

Помимо лизингодателя и лизингополучателя существует также третий субъект лизинговых отношений — продавец. Это физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга.

Важной особенностью лизинговых операций является то, что предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя во время всего срока действия лизингового договора.

Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме в момент его получения, если договором лизинга не предусмотрено иное. Одновременно к нему переходит и риск случайной гибели или случайной порчи арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором финансовой аренды.

Лизинговые платежи — общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят:

- возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю (амортизация лизингового имущества за весь срок действия договора лизинга, компенсация платы лизингодателя за использованные им заемные средства);
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- доход лизингодателя (комиссионное вознаграждение лизингодателя);
- стоимость выкупаемого имущества.

Размер, способ осуществления и периодичность платежей определяются договором лизинга.

При отражении лизинговых операций в бухгалтерском учете следует руководствоваться Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденными Приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об утверждении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (далее — Указания).

В договоре лизинга должно быть указано, на чьем балансе — лизингодателя или лизингополучателя — находится имущество. Та сторона, которая принимает лизинговое имущество на баланс, и начисляет амортизацию.

Учет у лизингодателя

Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя в том случае, если в дальнейшем не предполагается выкуп имущества лизингополучателем.

Первоначально имущество, предназначенное для передачи в лизинг, учитывается у лизингодателя на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Дальнейший учет имущества, переданного лизингополучателю, зависит от условий договора.

Для аналитического учета к счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» необходимо открыть дополнительные субсчета:

03-1 «Имущество для передачи в лизинг»;

03-2 «Имущество, переданное в лизинг».

Для аналитического учета к счету 02 «Амортизация основных средств» необходимо открыть следующие субсчета:

02-1 «Амортизация основных средств»;

02-2 «Амортизация лизингового имущества».

Все затраты, связанные с приобретением лизингового имущества, отражаются у лизингодателя по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств».

При переходе права собственности на имущество к лизингополучателю в бухгалтерском учете лизингодатель отражает следующую запись:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация лизингового имущества»

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество, переданное в лизинг» — списана стоимость объекта, перешедшего в собственность лизингополучателя.

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период и досрочно начисленные платежи отражаются по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

ПРИМЕР

14 января 2009 г. ООО «Успех» заключило с индивидуальным предпринимателем договор лизинга сроком на два года и в тот же день купило грузоподъемный кран. Стоимость покупки — 826 000 руб., в том числе НДС — 126 000 руб., и дос-

тавки — 3540 руб., в том числе НДС — 540 руб., оплачена 15 января, а 16 января кран передан предпринимателю. Условия договора:

- общая сумма по договору — 1 026 600 руб., в том числе НДС — 156 600 руб.;
- платежи необходимо перечислять равномерно 14-го числа каждого месяца начиная с февраля 2009 г.;
- имущество остается на балансе ООО «Успех»;
- после окончания срока действия договора (14 января 2011 г.) при отсутствии задолженности кран:
 - а) переходит в собственность предпринимателя;
 - б) не переходит в собственность предпринимателя.

Амортизация начисляется линейным способом.

Ежемесячная сумма амортизации составит 29 292 руб. (700 000 руб. + 3000 руб.) : 24 мес.).

Ежемесячный лизинговый платеж составит 42 775 руб. (1 026 600 руб. : 24 мес.).

В бухгалтерском учете ООО «Успех» отражаются следующие записи:

14 января 2009 г.

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 700 000 руб.
— отражена стоимость приобретенного для лизинга крана;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 126 000 руб.
— отражен НДС;

15 января 2009 г.

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 826 000 руб. — отражено поташение задолженности перед поставщиком крана;

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 3000 руб.
— отражены расходы на доставку крана;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 540 руб.
— отражен НДС;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 3540 руб. — отражено погашение задолженности перед транспортной организацией;

Дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для передачи в лизинг»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» — 703 000 руб. — отражено принятие крана к учету;

16 января 2009 г.

Дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество, переданное в лизинг»

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для передачи в лизинг» — 703 000 руб. — отражена передача крана лизингополучателю;

1 февраля 2008 г. (ежемесячно по 1 января 2010 г.)

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация лизингового имущества» — 29 292 руб. — отражено начисление амортизации;

14 февраля 2009 г. (ежемесячно в течение срока договора)

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 42 775 руб. — отражена задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6525 руб. — отражено начисление НДС;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 20 «Основное производство» — 29 292 руб. — отражено списание затрат по лизингу;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 42 775 руб. — отражено поступление лизингового платежа от лизингополучателя;

14 января 2011 г.

а) Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация лизингового имущества»

Кредит 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество, переданное в лизинг» — 703 000 руб. — отражено списание стоимости крана, ставшего собственностью лизингополучателя;

б) Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для передачи в лизинг» — 703 000 руб. — отражено принятие к учету возвращенного лизингополучателем крана.

Учет у лизингополучателя

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то лизингополучатель на основании договора лизинга и акта приема-передачи имущества учитывает поступление объекта на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» на сумму лизингового договора.

В течение срока действия договора лизингополучатель в бухгалтерском учете производит следующие записи:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и т. д.

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — отражена сумма причитающихся к уплате за текущий период лизинговых платежей.

Если по окончании срока договора лизинговое имущество переходит в собственность лизингополучателя, то в его бухгалтерском учете оформляются следующие записи:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» — отражено принятие лизингового имущества в составе собственных основных средств;

Кредит счета 001 «Арендованные основные средства» — отражено списание лизингового имущества с забалансового учета.

ПРИМЕР

ООО «Успех» в январе 2009 г. заключило с лизинговой компанией договор лизинга транспортного средства сроком на 2 года. Сумма договора составляет 5 400 000 руб., в том числе НДС — 823 729 руб. За автомобиль ООО «Успех» перечислило лизинговой компании аванс в размере 20% от суммы договора — 1 080 000 руб., в том числе НДС — 164 746 руб. Данный аванс относится равными долями ко всему сроку договора. Оставшуюся сумму ООО «Успех» уплачивает также ежемесячно равными долями.

Балансодержателем транспортного средства на срок действия договора является лизинговая компания (лизингодатель). По окончании срока договора, после оплаты всей суммы лизинговых платежей и выкупной цены, право собственности на автобус переходит к ООО «Успех» (лизингополучателю). Договором установлено, что последний лизинговый платеж (согласно графику платежей) является выкупной ценой автомобиля. Автомобиль был получен лизингополучателем в январе 2009 г. на основании акта приема-передачи и в этом же месяце принят в эксплуатацию.

В соответствии с графиком платежей ежемесячный лизинговый платеж составляет 225 000 руб. (5 400 000 руб. : 24 мес.), в том числе НДС — 34 322 руб. (823 729 руб. : 24 мес.).

Перечислять ООО «Успех» будет в месяц за вычетом суммы аванса по 180 000 руб. ((5 400 000 – 1 080 000) руб. : 24 мес.), в том числе НДС — 27 458 руб. ((823 729 – 164 746) руб. : 24 мес.).

Для отражения лизинговых операций рабочим планом счетов, утвержденным учетной политикой ООО «Успех» на 2009 г., используются следующие субсчета:

- 01-ли «Имущество, полученное по договору лизинга»;
- 76-ао «Арендные обязательства»;
- 76-лп «Задолженность по лизинговым платежам»;
- 76-вц «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг».

В бухгалтерском учете ООО «Успех» отражаются следующие записи:

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

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 1 080 000 руб. — отражено перечисление аванса за лизинговое имущество;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС» — 164 746 руб. — отражена принятая к вычету сумма НДС с перечисленного аванса;

Дебет счета 001 «Арендованные основные средства» — 4 576 271 руб. — отражено поступление лизингового имущества.

Ежемесячно в течение 23 месяцев, начиная с февраля 2009 г.:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — 190 678 руб. — отражен начисленный лизинговый платеж;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — 225 000 руб. — отражен зачет ранее уплаченной суммы аванса в ежемесячной пропорции;

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

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 180 000 руб. — отражено перечисление лизингового платежа.

Январь 2011 г.

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг» — 190 678 руб. — отражена выкупная стоимость транспортного средства;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 34 322 руб. — отражена восстановленная сумма НДС с перечисленного аванса, ранее принятая к вычету, в ежемесячной пропорции;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — 45 000 руб. — отражен зачет оставшейся части аванса лизингового платежа в счет уплаты выкупной цены;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 180 000 руб. — отражено перечисление выкупной цены транспортного средства;

Дебет счета 01 «Основные средства»
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» — 190 678 руб. — отражено принятие автомобиля в составе собственных основных средств;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 34 322 руб. — отражено принятие к вычету НДС;

Кредит счета 001 «Арендованные основные средства» — 4 576 271 руб. — отражено списание транспортного средства с забалансового учета.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то предмет лизинга принимается лизингополучателем на балансовый учет в составе основных средств по первоначальной стоимости, которая равна общей сумме задолженности перед лизингодателем по договору лизинга.

Амортизация по предмету лизинга начисляется лизингополучателем в общеустановленном порядке.

Получение лизингового имущества лизингополучателем отражается в бухгалтерском учете по

Дебету счета 01 «Основные средства», субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга».

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «Арендные обязательства», в корреспонденции со счетом 76, аналитический счет «Задолженность по лизинговым платежам».

ПРИМЕР

Изменим условия предыдущего примера, предположив, что балансодержателем является лизингополучатель. Согласно Классификации ОС транспортное сред-

ство относится к четвертой группе (имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно). В бухгалтерском учете срок полезного использования автомобиля установлен равным 5 годам и 1 мес. Амортизация начисляется линейным методом.

В бухгалтерском учете ООО «Успех» отражаются следующие записи:

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

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 1 080 000 руб. — отражено перечисление аванса за лизинговое имущество;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС» — 164 746 руб. — отражена принятая к вычету сумма НДС с перечисленного аванса;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» — 4 576 271 руб. (5 400 000 — 823 729) — отражена стоимость поступившего лизингового имущества;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства» — 823 729 руб. — отражена сумма НДС, причитающаяся к уплате в составе лизинговых платежей;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 164 746 руб. — отражена восстановленная сумма НДС с перечисленного аванса, ранее принятая к вычету;

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» — 4 576 271 руб. — введено оборудование в эксплуатацию.

Ежемесячно в течение срока действия договора, начиная с февраля 2008 г.:

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — 190 678 руб. — отражен начисленный лизинговый платеж;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 34 322 руб. — отражено принятие к вычету НДС;

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

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 180 000 руб. — отражено перечисление лизингового платежа;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация лизингового имущества» — 75 021 руб. (4 576 271 : 61 мес.) — отражена сумма начисленной амортизации.

Январь 2010 г.

Дебет счета 01 «Основные средства», субсчет «Собственное имущество»

Кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга» — 4 576 271 руб. — отражен переход права собственности;

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация лизингового имущества»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственного имущества» — 1 725 483 руб. (75 021 руб. · 23 мес.) — отражен перенос амортизации транспортного средства;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг» — 190 678 руб. — отражена выкупная стоимость автомобиля;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг» — 34 322 руб. — отражен НДС;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — 45 000 руб. (1 080 000 руб. : 24 мес.) — отражен зачет оставшейся части аванса лизингового платежа в счет уплаты выкупной цены автомобиля;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по выкупной цене имущества, полученного в лизинг»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 180 000 руб. — отражено перечисление выкупной цены транспортного средства;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 34 322 руб. — отражено принятие НДС к вычету;

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» — 75 021 руб. — отражена сумма начисленной амортизации.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
Приобретение основных средств за плату				
1	Поступили основные средства по первоначальной стоимости (в том числе услуги по доставке, оплата комиссионных и другие расходы)	08	60	Договор, накладная
2	На сумму начисленного НДС по закупленным основным средствам	19	60	Счет-фактура
3	Перечислено юридическим лицам за основные средства	60	51	Выписка банка, платежное поручение
4	Предъявлен НДС к возмещению из бюджета после приобретения основного средства	68 — НДС	19-1	Расчет

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
5	Оприходованы (переданы в эксплуатацию) основные средства	01	08	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
Поступление основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал				
6	Определен размер взносов в уставный капитал после государственной регистрации	75-1	80	Учредительный договор
7	Оприходованы основные средства, внесенные учредителями в счет их вклада в уставный капитал по договорной стоимости	08	75-1	Учредительный договор, накладная, акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1)
8	Оприходованы (переданы в эксплуатацию) основные средства	01	08	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
Поступление основных средств безвозмездно				
9	Поступили основные средства безвозмездно по рыночной стоимости	08	98-2	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), накладная
10	Оприходованы (переданы в эксплуатацию) основные средства	01	08	Акт приемки-передачи объектов основных средств (ф. № ОС-1), инвентарная карточка (ф. № ОС-6)

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
11	Списываются доходы будущих периодов по мере начисления амортизации	20 98-2	02 91-1	Расчет
Переоценка основных средств				
12	Увеличена первоначальная стоимость основных средств	01	83 91-1	Опись-акт, инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
13	Увеличена начисленная амортизация основных средств	83 91-2	02	Опись-акт, инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
14	Уменьшена первоначальная стоимость основных средств	91-1 83	01	Опись-акт, инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
15	Уменьшена начисленная амортизация основных средств	02	91-2 83	Опись-акт, инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
Начисление амортизации объектов основных средств				
16	Начисление амортизации по основным средствам производственного назначения	20, 25, 26	02	Ведомость учета амортизационных отчислений
17	Начисление амортизации по арендованным основным средствам	91-2	02	Ведомость учета амортизационных отчислений
18	Начисление амортизации по основным средствам в торговле	44	02	Ведомость учета амортизационных отчислений
Выбытие объектов основных средств				
Продажа				
19	Отражена реализация объекта основных средств	62	91	Договор, счет, накладная

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
20	Начислен НДС от реализации	91 — НДС	68 — НДС	Счет-фактура
21	Списана первоначальная стоимость объектов основных средств	01-выб.	01	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
22	Списана амортизация выбывшего объекта основных средств	02	01-выб.	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
23	Списана остаточная стоимость объекта основных средств	91-2	01-выб.	Акт (ф. № ОС-3)
Списание ввиду морального износа				
24	Списана первоначальная стоимость объектов основных средств	01-выб.	01	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
25	Списана амортизация основного средства	02	01-выб.	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
26	Списана остаточная стоимость объекта основных средств	91-2	01-выб.	Акт (ф. № ОС-3)
Списание ввиду недостачи или порчи				
27	Списана первоначальная стоимость объектов основных средств	01-выб.	01	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
28	Списана амортизация выбывшего объекта основных средств	02	01-выб.	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
29	Выявлена недостача основных средств	94	01-выб.	Акт (ф. № ОС-3)
30	Сумма недостачи отнесена на виновное лицо	73-2	94	Приказ руководителя
31	Списывается сумма недостачи в отсутствие виновного лица	91-2	94	Приказ руководителя
Передача объектов основных средств в качестве взноса в уставный капитал				
32	Согласована оценка объектов основных средств для передачи в уставный капитал	58	91-1	Учредительный договор, акт

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
33	Списана первоначальная стоимость объектов основных средств	01-выб.	01	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
34	Списана амортизация основного средства	02	01-выб.	Инвентарная карточка (ф. № ОС-6)
35	Списана остаточная стоимость объекта основных средств	91-2	01-выб.	Акт (ф. № ОС-3)
Текущая аренда основных средств — учет у арендодателя				
36	Переданы основные средства арендатору	01-А	01	Акт приемки-передачи
37	Начислена амортизация сданных в аренду основных средств	91-2	02-А	Бухгалтерская справка-расчет
38	Начислена арендная плата, включая НДС	62, 76	91-1	Договор, счет
39	НДС по аренде отнесен на расчеты с бюджетом	91 — НДС	68	Счет-фактура
40	Получена арендная плата от арендатора	51	62, 76	Выписка с расчетного счета, платежное поручение
41	Возврат основных средств арендодателю	01	01-А	Акт приемки-передачи
42	Учтена амортизация возвращенных основных средств	02-А	02	Расчет
Текущая аренда основных средств — учет у арендатора				
43	Получены основные средства по договору аренды	001		Договор, акт
44	Начислена арендная плата без НДС	20	76	Договор, счет
45	Начислен НДС по арендной плате	19 — Услуги	76-А	Счет-фактура
46	Перечислена арендная плата	76-А	51	Выписка с расчетного счета, платежное поручение

№ п/п	Содержание операций	Корреспонденция счетов		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
47	Предъявлен НДС по арендной плате к возмещению из бюджета	68	19 — Услуги	Счет-фактура
48	Возврат основных средств арендатору		001	Акт

РЕЗЮМЕ

Основные средства — это совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непроизводственной сфере.

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняется ряд следующих условий:

- использование в производстве продукции при выполнении работ или оказания услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления 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;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Стоимостный критерий отнесения имущества к основным средствам составляет 40 000 руб.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, равной сумме фактических затрат организации, понесенных на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Организации имеют право переоценивать основные средства не реже одного раза в год с отражением результатов 31 декабря. Переоценка предполагает доведение их текущей (восстановительной) стоимости до рыночной путем индексации или прямого пересчета.

Основные средства могут поступать в организацию:

- путем приобретения по договору купли-продажи;
- от учредителей в счет вклада в уставный капитал;
- в результате строительства (подрядным и хозяйственным способом);
- путем безвозмездной передачи;
- по договору мены;
- по иным причинам.

Амортизацию основных средств можно охарактеризовать как осуществляемый по определенным правилам учет постепенного переноса затрат, связанных с приобретением изнашиваемого имущества, на издержки обращения или на себестоимость производимой с использованием данного объекта продукции.

Амортизация на объекты основных средств может начисляться следующими способами:

- 1) линейным способом;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) списанием стоимости по сумме лет срока полезного пользования;
- 4) способом списания стоимости в пропорции к объему продукции (работ, услуг).

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации или реконструкции.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции.

Модернизация и реконструкция проводятся с целью улучшения качественных характеристик основных средств. Затраты на их осуществление относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

Выбытие основных средств происходит по ряду причин:

- прекращение использования в случае морального или физического износа;
- реализация;
- передача в качестве вклада в уставный капитал, по договору дарения, мены;
- недостача или порча активов при инвентаризации;
- другие причины.

Основные средства могут поступать в организацию по договору аренды, согласно которому арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное

пользование. Существует несколько вариантов классификации видов аренды. По экономическому смыслу рассматривают два типа аренды:

1. Текущая аренда.
2. Финансовая аренда (лизинг).

Синтетический учет основных средств ведется на счетах:

- 01 — основные средства — активный счет;
- 02 — амортизация основных средств — пассивный счет;
- 91 — прочие доходы и расходы — активно-пассивный счет.

Аналитический учет основных средств ведется при помощи регистра аналитического учета, который называется инвентарной карточкой.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте определение и назовите классификацию основных средств.
2. В каких случаях и как переоцениваются основные средства?
3. Назовите способы поступления основных средств в организацию.
4. Учет поступления основных средств.
5. Учет амортизации основных средств.
6. Назовите способы выбытия основных средств.
7. Учет выбытия основных средств.
8. Учет затрат на ремонт основных средств.
9. Аренда основных средств.
10. Учет арендных платежей.
11. Учет у лизингодателя.
12. Учет у лизингополучателя.

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

- Основные нормативные документы
- Понятие, виды и характеристика нематериальных активов
- Оценка и документальное оформление нематериальных активов
- Учет поступления нематериальных активов
- Учет амортизации нематериальных активов
- Учет выбытия нематериальных активов

8.1. Основные нормативные документы

1. Главы 70–76 Гражданского кодекса Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
4. Закон Российской Федерации «О коммерческой тайне».
5. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
6. Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)».
7. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)».

8.2. Понятие, виды и характеристика нематериальных активов

Нематериальные активы (далее — НМА) представляют собой активы, не являющиеся вещественными (физическими) объектами, но имеющие денежную оценку.

Нематериальные активы — это идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, которые используются в производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утв. приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н, для принятия к учету активов в качестве НМА, кроме

отсутствия материально-вещественной структуры, должны соблюдаться определенные условия:

- отсутствие у объекта материально-вещественной (физической) формы;
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;
- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев);
- организацией не предполагается продажа объекта;
- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива (патенты, свидетельства и др.), и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации (лицензионный договор и др.);
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена.

В соответствии с этим к нематериальным активам относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин, базы данных; изобретения, полезные модели, промышленные образцы; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); коммерческие обозначения; товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация, возникающая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части). Рассмотрим некоторые из указанных понятий более подробно.

Программа для ЭВМ¹ — это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата. Под программой для ЭВМ подразумеваются также подготовительные материалы, полученные в ходе ее разработки, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

¹ Глава 70 части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации.

База данных — это объективная форма представления и организации совокупности данных (например: статей, расчетов), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

Топология интегральной микросхемы¹ — это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними. При этом *интегральной микросхемой* является микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, предназначенное для выполнения функции электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено изделие.

Обладателю интеллектуального права на программу для ЭВМ, базу данных, интегральную микросхему и соответствующую топологию принадлежит исключительное авторское право, которое (так же, как и смежное с авторским) может быть передано по договору об отчуждении исключительного права или по лицензионному договору на исключительной или неисключительной основе.

Ноу-хау (от англ. *know how* — знать как) или **секрет производства**² — это сведения любого характера (оригинальные технологии, знания, умения и т. п.), которые охраняются режимом коммерческой тайны и могут быть предметом купли-продажи или использоваться для достижения конкурентного преимущества над другими субъектами предпринимательской деятельности. Это определенный набор информационных подходов, включающих формулы, методы, схемы и наборы инструментов, необходимых для успешного ведения дела в какой-либо области или профессии.

Обладателю секрета производства принадлежит исключительное право использования (исключительное право на секрет производства), которое сохраняется до тех пор, пока сохраняется конфиденциальность.

Изобретением признается техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу

¹ Глава 74 части четвертой ГК РФ.

² Глава 75 части четвертой ГК РФ и Федеральный закон «О коммерческой тайне».

(процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств), при условии, если оно является новым¹, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо.

Изобретениями не считаются: научные теории и математические методы; решения, касающиеся только внешнего вида изделий и направленные на удовлетворение эстетических потребностей; правила и методы игр интеллектуальной или хозяйственной деятельности; программы для электронных вычислительных машин; решения, заключающиеся только в предоставлении информации.

Полезной моделью признается техническое решение в любой области человеческой деятельности, относящееся к устройству (т. е. конструктивно выполненным средствам производства и предметам потребления, а также их составные части), которое должно быть новым и промышленно применимым². Полезные модели часто называют «малое изобретение».

Промышленный образец — художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид, которое должно быть новым, оригинальным³ и промышленно применимым. К существенным признакам промышленного образца относятся признаки, определяющие эстетические и (или) эргономические особенности внешнего вида изделия, в частности, форма, конфигурация, орнамент и сочетание цветов⁴.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способ-

¹ **Новизна** — это его неизвестность из сведений об уровне техники. Под уровнем техники понимаются любые сведения, ставшие общедоступными в мире до даты приоритета изобретения, полезной модели, промышленного образца, а также сведения о ее (его) применении в Российской Федерации.

² **Промышленно применимой** полезная модель (изобретение, промышленный образец) является, если она может быть использована в промышленности, сельском хозяйстве, здравоохранении и др. отраслях деятельности.

³ Промышленный образец признается **оригинальным**, если его существенные признаки определяют творческий характер изделия.

⁴ В связи с этим Европейским парламентом и Советом Европейского союза в 1998 г. рекомендовано странам ЕС использовать следующее определение понятия «промышленный образец»: **Промышленный образец** — внешний вид всего или части изделия, получаемый, в частности, из линий, контуров, цветов, формы, текстуры и/или материалов самого изделия и/или его ornamentации.

ность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них, а также:

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
- не давшие положительного результата, не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- финансовые вложения.

В связи с этим в зависимости от прав автора или владельца выделяют следующие объекты нематериальных активов (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Объекты нематериальных активов (схема)

В соответствии с главой 70 ГК РФ интеллектуальные права на произведения науки, литературы и искусства являются **авторскими правами**.

Понятие «авторское право» охватывает закрепляемые законодательством в отношении произведений:

- *личные неимущественные права автора*, например, право на имя, право на неприкосновенность произведения, право на обнародование и т. п.;
- *исключительное авторское право*, на основании которого автор и его правопреемники (правообладатели) могут разрешать или запрещать использование произведения любым способом;
- *право на вознаграждение* устанавливается, когда произведение может использоваться без согласия автора (правообладателя), но с выплатой ему вознаграждения.

Полная передача авторских прав может осуществляться с помощью *договора об отчуждении исключительного права (уступки авторских прав)*, а для передачи прав на использование произведения различными способами заключается *лицензионный договор (исключительная и неисключительная лицензия)*.

Такой договор не влечет за собой переход исключительного права, следовательно, право на объект интеллектуальной собственности не может быть отнесено к НМА.

Любые договоры, относящиеся к передаче прав (полной или частичной), в обязательном порядке заключаются в письменной форме¹ и подлежат регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент).

Смежные права² занимают отдельное место в системе интеллектуальной собственности. **Смежными с авторскими правами** (англ. *neighboring* — соседствующие или *related* — связанные) являются интеллектуальные права на результаты исполнительской деятельности (артистов-

¹ В устной форме может заключаться лицензионный договор о предоставлении права использования произведения в периодическом печатном издании, а также лицензионный договор о предоставлении права использования программы ЭВМ или базы данных может заключаться в форме как «оберточная лицензия». Условия такого договора должны быть изложены на приобретаемом экземпляре программы или базы данных или на упаковке приобретаемого экземпляра.

² Глава 71 части четвертой ГК РФ.

исполнителей, дирижеров, режиссеров, постановщиков), на фонограммы¹, на передачи вещательных организаций, на содержание баз данных и программ для ЭВМ, которые охраняются как произведения.

Изобретения, полезные модели и промышленные образцы подлежат патентованию², т. е. государственной регистрации и внесению в реестр (соответствующего изобретения, полезной модели, промышленного образца автору либо его работодателю, в случае создания автором соответствующего объекта в рамках служебного задания) федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности, после чего выдается патент. Патент на изобретение выдается на 20 лет с возможностью продления на 5 лет, считая с даты подачи заявки на регистрацию, патент на полезную модель — на 10 лет возможностью продления на 3 года, а патент на промышленный образец — на 15 лет с возможностью продления на 10 лет. Государственную регистрацию объектов патентного права осуществляет Федеральный институт промышленной собственности (ФИПС) при Роспатенте РФ.

Патент может быть передан по договору об отчуждении исключительного права или по лицензионному договору.

Товарный знак или знак обслуживания, торговая марка или бренд³ — обозначение для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц⁴.

Выдача свидетельства на товарный знак производится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент) и действует в течение десяти лет.

Использованием товарного знака считается применение его на товарах, для которых товарный знак зарегистрирован, и (или) их упаковке (а также в рекламе, печатных изданиях, на официальных бланках, на вывесках, при демонстрации экспонатов на выставках и ярмарках, проводимых в Российской Федерации) правообладателем или лицом, которому

¹ **Фонограмма** — любая исключительно звуковая запись исполнений или иных звуков либо их отображений, за исключением звуковой записи, включенной в аудиовизуальное произведение.

² Глава 72 части четвертой ГК РФ.

³ Торговая марка и бренд являются общеупотребительными понятиями обозначения товарного знака.

⁴ Глава 76 части четвертой ГК РФ.

такое право предоставлено на основе лицензионного договора (в отношении всех или части товаров, для которых он зарегистрирован). Лицензионный договор должен содержать условие о том, что качество товаров лицензиата будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар будет осуществлять контроль за выполнением этого условия.

Исключительное право на товарный знак может быть передано правообладателем другому юридическому лицу или осуществляющему предпринимательскую деятельность физическому лицу по договору о передаче исключительного права на товарный знак (*договору об уступке товарного знака*).

Наименование места происхождения товара — это разновидность географических указаний, которое отличается от других видов географических указаний тем, что регистрируется в качестве такового только в отношении тех товаров, свойства которых обусловлены их географическим происхождением.

Деловая репутация (англ. *goodwill*) — активы, капитал фирмы, не поддающийся материальному измерению, техническая компетенция, связи, маркетинговые приемы, влияние, имидж и т. п.

Под деловой репутацией понимается условная «цена» фирмы, условная стоимость существующих деловых связей и контактов. Деловая репутация оценивается как превышение рыночной оценки совокупных активов над рыночной стоимостью этих же активов, рассматриваемых в отдельности. Это превышение («гудвилл» — доброе имя фирмы), определяемое экспертным путем, и есть деловая репутация фирмы. Сложность экспертной оценки деловой репутации связана с необходимостью выделения из нее стоимости торговой марки, фирменного стиля и прочих элементов, которые обычно являются составляющими гудвилла.

Причины возникновения гудвилла могут быть самыми разнообразными, как правило, это связано с эффективной рекламной политикой либо использованием производственных секретов, недоступных конкурентам, наличием устойчивых, эффективных и надежных связей с поставщиками, а также прогрессивной организации труда и системы мотиваций персонала и т. п.

Деловая репутация становится объектом бухгалтерского учета только при совершении сделки купли-продажи организации и отражается в цене, по которой покупается организация. Деловая репутация может быть оценена только субъективно, как продавцом, так и покупателем. Она может быть либо положительной, либо отрицательной.

В соответствии с п. 42 ПБУ 14/2007 деловая репутация определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой про-

давцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов за вычетом всех обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения). В результате такой разницы должен получиться показатель, равный собственному капиталу организации или его эквиваленту — чистым активам.

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. Положительная деловая репутация означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присуще нечто такое, что не определяется как активы и пассивы.

Возможна ситуация, когда при покупке компании появляется отрицательная деловая репутация. В противоположность гудвиллу ее называют «bad will» — «бэдвилл». *Отрицательную деловую репутацию* следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п.

Величина приобретенной деловой репутации организации для целей бухгалтерского учета определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

ПРИМЕР

Рассчитайте деловую репутацию ООО «Роза» и отразите бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета.

Покупная цена ООО «Роза» — 5600 тыс. руб., оформление документов для перехода права собственности на организацию — 500 руб.

Бухгалтерский баланс ООО «Роза» на дату его покупки, тыс. руб.

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Внеоборотные активы	2000	Капитал	3500
Оборотные активы	3000	Обязательства	1500
Баланс	5000	Баланс	5000

Расчет деловой репутации будет следующим:

5600 тыс. руб. – (5000 тыс. руб. – 1500 тыс. руб.) = 2100 тыс. руб.

В бухгалтерии сделают следующие записи:

- Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 5600 тыс. руб. — оплачена покупная цена организации, превышающая балансовую стоимость активов;

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение организаций»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 500 руб. — отражены вложения в приобретение организации (оформление документов для перехода права собственности на организацию).
- Дебет счетов 01 «Основные средства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 58 «Финансовые вложения» и др.*
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение организаций» — суммарно на 500 руб. — оприходованы различные активы приобретенной организации (по балансовой стоимости продавца) и учтены в составе соответствующих активов.
- Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»*
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение организаций» — 2100 тыс. руб. — отражена стоимость деловой репутации приобретенной организации (на разницу между покупной ценой и балансовой стоимостью ее активов и обязательств).
- Дебет счета 04 «Нематериальные активы»*
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — 2100 тыс. руб. — принята к учету в составе НМА положительная деловая репутация приобретенной организации.
- Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйст-*

венные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем перехода права собственности на организацию, начисляется амортизация положительной деловой репутации.

Следует обратить внимание, что с 1 января 2008 г. *не облагается НДС реализация исключительных прав* на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора в соответствии с подп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ. Приобретение указанных объектов нематериальных активов учитывается в бухгалтерском учете без НДС.

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, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

8.3. Оценка и документальное оформление нематериальных активов

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа поступления. Возможны следующие способы:

- приобретение за плату;
- создание собственными силами организации;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездное получение;
- другие способы поступления.

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.

Расходами на приобретение нематериального актива являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- возмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Если нематериальные активы *созданы самой организацией*, то к фактическим расходам должны быть отнесены суммы, уплачиваемые за выполнение работ (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, отчисления на социальные нужды, а также иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива возмещаемые суммы налогов, общехозяйственные и иные аналогичные расходы (кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов).

Для объектов, *внесенных в счет вклада в уставный капитал*, признается денежная оценка, согласованная с учредителями организации.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно, является их текущая рыночная стоимость¹ на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В первоначальную стоимость нематериальных активов включаются фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся к уплате процентов) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой.

Одним из признаков нематериальных активов является наличие соответствующим образом оформленных документов, подтверждающих исключительное право организации на результаты интеллектуальной деятельности, поэтому основным документом, необходимым для принятия НМА к учету, является документ, подтверждающий право организации на владение и распоряжение данным активом. Такими документами могут быть патенты, свидетельства, другие охранные документы, договоры об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, лицензионные договоры и т. п.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Однако для документального оформления движения нематериальных активов не предусмотрены унифицированные формы первичной учетной документации, кроме карточки учета нематериальных активов (форма НМА-1)², поэтому организация должна самостоятельно разработать такие формы, утвердив их в учетной политике, исходя из требований ст. 9 Закона о бухгалтерском учете и других нормативных документов.

Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств, поэтому документация по нематериальным активам может соот-

¹ Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

² Утверждена Постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а.

ветствовать формам по учету основных средств, например, организациями могут применяться:

- акт приемки нематериальных активов, которым оформляется ввод в эксплуатацию нематериальных активов по мере их создания или поступления на предприятие и окончания работ по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- акт приемки-передачи нематериальных активов, который можно применять при оформлении операций перемещения НМА из одного структурного подразделения в другое, а также исключения объектов из состава НМА при передаче (продаже) другой организации¹;
- акт списания нематериальных активов, который используется при списании НМА с баланса.

К актам должны прилагаться все относящиеся к объекту нематериальных активов первичные документы:

- подтверждающие права предприятия на этот объект;
- описывающие его технико-экономические особенности и порядок их использования;
- подтверждающие затраты, входящие в инвентарную стоимость объекта (затраты по приобретению, затраты на работы по доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях и др.).

При списании объекта нематериальных активов издается приказ или распоряжение руководителя организации.

8.4. Учет поступления нематериальных активов

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен счет 04 «Нематериальные активы». Этот счет является активным, поэтому по дебету счета учитывают первоначальную стоимость нематериальных активов, а по кредиту — их выбытие. Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

¹ Он должен содержать подробное описание объекта, первоначальную стоимость, шифр норм амортизационных отчислений, норму амортизации, срок службы, подразделение, в котором будет использоваться объект, и другие необходимые данные.

Например, при создании НМА силами самой организации первоначальная стоимость будет формироваться из суммы всех затрат, связанных с его созданием и регистрацией:

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

Кредит счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислены страховые взносы во внебюджетные фонды, заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании НМА;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — учтен сбор за экспертизу и госпошлина в составе затрат, связанных с созданием НМА;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — перечислены денежные средства, связанные с регистрацией прав на созданный НМА и госпошлина;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — НМА принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

ПРИМЕР

ООО НПП «Ткань» разработало новый способ получения высокопрочной ткани. Сотрудники организации Щеглов О. И. и Петренко П. П. разработали техническую документацию, изготовили и испытали полученный образец.

Заработная плата сотрудников, начисленная за время выполнения этих работ, составила 25 500 руб. Сумма начисленных страховых взносов во внебюджетные фонды — 6630 руб., сумма взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве — 76,50 руб.

В 2012 г. ООО НПП «Ткань» направило заявку на получение патента на промышленный образец, заплатило госпошлину за регистрацию патента в сумме 1200 руб. и сбор за экспертизу образца в сумме 6000 руб., а затем получило патент сроком на 15 лет.

Бухгалтер ООО НПП «Ткань» должен сделать следующие записи:

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

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 25 500 руб. — начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании НМА;

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

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 6706,50 руб. (6630 руб. + 76,50 руб.) — начислены страховые взносы во внебюджетные фонды и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 6000 руб. — сбор за экспертизу учтен в составе затрат, связанных с созданием НМА;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1200 руб. — госпошлина учтена в составе затрат, связанных с созданием НМА;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 7200 руб. (6000 руб. + 1200 руб.) — перечислены денежные средства, связанные с регистрацией прав на созданный НМА;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — 39 406,50 руб. (25 500 руб. + 6706,50 руб. + 6000 руб. + 1200 руб.) — НМА принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

Как уже было сказано, нематериальный актив может быть получен и как исключительное право, и как неисключительное, в связи с чем в бухгалтерском учете делают различные бухгалтерские записи.

При приобретении нематериального актива *по договору уступки исключительного права* составляются следующие бухгалтерские проводки:

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

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА;

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

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — оплачена стоимость НМА по договору;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — НМА принят к учету.

ПРИМЕР

ЗАО «Ромашка» приобрело у ОАО «Подсолнух» исключительные права на изобретение. Стоимость патента по договору составила 100 000 руб. Расходы на регистрацию договора (в том числе оплата госпошлины) составили 700 руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.
— отражена стоимость исключительных прав на патент;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 100 000 руб. — перечислены денежные средства ОАО «Подсолнух»;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 700 руб. — перечислены денежные средства за регистрацию договора (включая госпошлину);

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 700 руб. — учтены затраты, связанные с регистрацией договора;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — 100 700 руб. (100 000 руб. + 700 руб.)
— НМА принят к бухгалтерскому учету.

Практически каждая организация использует в своей работе компьютерные программы. Если исключительное авторское право на нее принадлежит организации, она должна его учесть в составе НМА в обще-

установленном порядке (то есть на счете 04 «Нематериальные активы»). Но такая ситуация возможна, только если программа создана в организации или ею приобретены исключительные авторские права на нее.

Однако в подавляющем большинстве случаев исключительное авторское право на компьютерную программу остается у фирмы-разработчика, а организация приобретает лишь право пользования этой программой. Это, в частности, имеет место, когда организация использует программу автоматизации бухгалтерского учета (например, «1С: Предприятие», «Парус» и т. п.) или информационно-правовую компьютерную систему (например, «Консультант Плюс», «Гарант» и т. п.).

Если организация производит оплату собственнику нематериальных активов за *предоставление права пользования (неисключительное право)* этим объектом, то она не должна отражать появление актива на балансе. Оплата за нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре. При этом платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде периодических платежей, включаются пользователем в расходы отчетного периода, а производимые в виде фиксированного разового платежа — отражаются в бухгалтерском учете пользователя как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора. Бухгалтерские записи представлены в Типовых проводках.

ПРИМЕР

ЗАО «Василек» приобрело компьютерную программу «1С: Предприятие», заплатив 30 000 руб. Согласно договору исключительное авторское право на эту программу остается у фирмы-разработчика, а ЗАО «Василек» получает лишь право использовать программу для автоматизации своей бухгалтерии.

Расходы на программу в соответствии с учетной политикой должны быть отражены с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов». Срок использования программы договором не ограничен, однако ЗАО «Василек» по письменному распоряжению директора собирается использовать ее в течение 5 лет.

Бухгалтер ЗАО «Василек» должен сделать следующие записи:

Дебет счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — 30 000 руб. — отражена стоимость НМА, полученного в пользование;

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 30 000 руб.
— отражена передача права пользования программой;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 30 000 руб. — перечислены денежные средства поставщику программы;

Дебет счета 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»)

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» — 500 руб. (30 000 руб. : 5 лет : 12 мес.) — соответствующая часть расходов будущих периодов учтена в расходах отчетного периода (ежемесячно);

Кредит счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» — 30 000 руб. — списана стоимость НМА, полученного в пользование (по окончании срока использования программы).

Следует обратить внимание на бухгалтерский учет *результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР)*. Сложность состоит в том, что и нематериальные активы, и расходы на НИОКР входят в состав внеоборотных активов. Более того, они учитываются на одном счете — 04 «Нематериальные активы» — и попадают на этот счет также одинаково — со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Все зависит от того, как квалифицируются результаты проведенных НИОКР. Если они охраняются и зарегистрированы (запатентованы) в установленном порядке, то расходы на проведение этих работ формируют объект нематериальных активов, т. е. при положительном результате НИОКР принимаются в качестве нематериального актива. Бухгалтерские записи представлены в Типовых проводках.

Если получены такие результаты НИОКР, которые согласно законодательству не подлежат правовой охране либо подлежат регистрации, но не зарегистрированы, то расходы на проведение таких работ не приводят к возникновению нематериального актива. Поэтому научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, не давшие положительного результата, в бухгалтерском учете признаются как прочие расходы отчетного периода:

Дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы»

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

Поэтому расходы на НИОКР следует обязательно учитывать на отдельном субсчете счета 04 «Нематериальные активы».

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях *переоценки* и *обесценения* нематериальных активов. Более подробно порядок переоценки был рассмотрен ранее, а проверка на обесценение осуществляется в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

8.5. Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством начисления *амортизации*. Для определения суммы амортизационных отчислений по НМА организация должна:

- установить срок полезного использования;
- выбрать способ начисления амортизации;
- рассчитать сумму амортизационных отчислений (годовую и месячную).

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью 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.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования, и амортизация на них не начисляется.

Определение *срока полезного использования* нематериального актива производится 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 полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

В соответствии с п. 28 ПБУ 14/2007 амортизация может начисляться одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по НМА производится в течение всего срока их полезного использования. Методы и способы начисления отражаются в учетной политике организации.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

1) **при линейном способе** — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива.

ПРИМЕР

Организация приобрела нематериальный актив, первоначальная стоимость которого — 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет = 60 месяцев. Ежемесячная норма амортизации при линейном способе составит:

$$100\% : 60 \text{ мес.} = 1,67\%.$$

Списание амортизационных отчислений осуществляется ежемесячно в размере 2004 руб., за год — 24 048 руб.

$$120\,000 \text{ руб.} \cdot 0,0167 = 2004 \text{ руб.},$$

$$2004 \text{ руб.} \cdot 12 \text{ мес.} = 24\,048 \text{ руб.}$$

Начисление амортизации представлено в таблице.

Месяц	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Ежемесячная норма амортизации, %	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 · гр. 3)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 4)
1	2	3	4	5
1-й	120 000*	1,67	2004	117 996
2-й	117 996	1,67	2004	115 992
3-й	115 992	1,67	2004	113 988

Окончание табл.

Месяц	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Ежемесячная норма амортизации, %	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 · гр. 3)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 4)
1	2	3	4	5
...	...	...	...	...
59-й	3768	1,67	2004	1764
60-й	1764	1,47	1764	0

* Первоначальная стоимость.

Большинство организаций использует линейный способ начисления амортизации. Линейный способ предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования нематериального актива;

2) **при способе уменьшаемого остатка** — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости 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 (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;

ПРИМЕР

Организация приобрела нематериальный актив, первоначальная стоимость которого — 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет = 60 месяцев. Ежемесячная норма амортизации при способе уменьшаемого остатка составит: коэффициент ускорения, равный 2, разделенный на оставшийся срок полезного использования. Для первого месяца она составит 3,33 %.

Списание амортизационных отчислений осуществляется ежемесячно в соответствии с таблицей:

Месяц	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Ежемесячная норма амортизации, %	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 · гр. 3)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 4)
1	2	3	4	5
1-й	120 000*	3,33	4000	116 000

Окончание табл.

Месяц	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Ежемесячная норма амортизации, %	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 2 · гр. 3)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 4)
1	2	3	4	5
2-й	116 000	3,39	3932	112 068
3-й	112 068	3,45	3864	108 203
...	...	...	...	...
10-й	86 441	3,92	3390	83 051
...	...	...	...	...
20-й	55 593	4,88	2712	52 881
...	...	...	...	...
30-й	31 525	6,45	2034	29 492
...	...	...	...	...
40-й	14 237	9,52	1356	12 881
...	...	...	...	...
50-й	3729	18,18	678	3051
...	...	...	...	...
59-й	68	100,00	68	0
60-й	0	200,00	0	0

* Первоначальная стоимость.

Сумма начисленной амортизации за месяц составляет при способе уменьшаемого остатка $\frac{1}{12}$ часть годовой суммы амортизации, так же как и в линейном методе.

3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

ПРИМЕР

Организация приобрела нематериальный актив, первоначальная стоимость которого — 120 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет = 60 месяцев. Предусмотрен выпуск продукции с использованием приобретенного нематериального

актива на общую сумму 1 000 000 руб., разделенный по месяцам в соответствии с таблицей.

Начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально выпуску продукции представлено в таблице:

Месяц	Остаточная стоимость на начало года, руб.	Выпуск продукции, руб.	Сумма амортизации на единицу выпуска, руб. (120 000 : 1 000 000 руб.)	Ежемесячная сумма амортизации, руб. (гр. 3 · гр. 4)	Остаточная стоимость на конец года, руб. (гр. 2 – гр. 5)
1	2	3	4	5	6
1-й	120 000	15 300	0,12	1836	118 164
2-й	118 164	17 500	0,12	2100	116 064
3-й	116 064	16 600	0,12	1992	114 072
4-й	114 072	17 800	0,12	2136	111 936
5-й	111 936	16 900	0,12	2028	109 908
6-й	109 908	15 000	0,12	1800	108 108
7-й	108 108	17 700	0,12	2124	105 984
8-й	105 984	16 700	0,12	2004	103 980
9-й	103 980	17 900	0,12	2148	101 832
10-й	101 832	16 900	0,12	2028	99 804
11-й	99 804	15 900	0,12	1908	97 896
12-й	97 896	15 800	0,12	1896	96 000
с 13 по 57-й	96 000	750 000	0,12	90 000	6000
58-й	6000	16 950	0,12	2034	3966
59-й	3966	17 200	0,12	2064	1902
60-й	1902	15 850	0,12	1902	0

* Первоначальная стоимость.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по НМА начисляются ежемесячно (с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету) независимо от применяемого способа начисления, а в сезонных производствах годовая сумма

амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом, а отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Учет амортизации НМА ведется на пассивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов», по кредиту которого отражается начисление амортизации по принятым к бухгалтерскому учету НМА, по дебету — списание начисленной амортизации по выбывающим НМА.

Бухгалтерские записи при начислении амортизации по НМА будут следующие:

1) путем накопления отчислений на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» — начислена амортизация по нематериальному активу (со следующего месяца после принятия объекта к учету) по нормам, исходя из срока полезного использования;

2) путем уменьшения первоначальной стоимости НМА:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — начислена амортизация по нематериальному активу (со следующего месяца после принятия объекта к учету) по нормам, исходя из срока полезного использования.

Если амортизационные отчисления по каким-либо НМА отражаются в учете путем уменьшения их первоначальной стоимости и после полного погашения этой стоимости данные объекты продолжают использоваться, они должны отражаться в бухгалтерском учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

ПРИМЕР

Нематериальный актив, стоимость которого полностью погашена организацией, планируется использовать еще 1 год. Организация условно оценила его в 24 000 руб., что отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 24 000 руб.

В дальнейшем ежемесячно будет составляться проводка:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — 2000 руб.

8.6. Учет выбытия нематериальных активов

Стоимость нематериального актива, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета одновременно с накопленной суммой амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Выбытие нематериального актива возможно в случае:

- прекращения срока действия права 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.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся и списываются на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и расходов.

Различные способы списания нематериальных активов и отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета указаны в Типовых проводках.

ПРИМЕР

Получены документы от продавца за НМА в сумме 15 000 руб., от посредника за оказание посреднических услуг в сумме 600 руб. Документы оплачены, НМА приняты к учету. Начисление амортизации производится линейным методом, исходя из срока полезного использования — 4 года, начиная с месяца, следующего за месяцем принятия. После истечения срока полезного использования НМА списывается.

Первоначальная стоимость у продавца — 20 000 руб., сумма начисленной амортизации — 8000 руб.

У покупателя:

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

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 15 000 руб.
— учтены затраты, связанные с приобретением НМА;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 15 000 руб. — перечислены денежные средства поставщику;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 600 руб. — учтены затраты посредника;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 600 руб. — перечислены денежные средства посредникам;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов» — 15 600 руб. (15 000 руб. + 600 руб.) — НМА принят к бухгалтерскому учету;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

*Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — 325 руб. ((15 600 руб. × 25%);
: 12 мес.) — начислена амортизация по нематериальному активу;*

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

*Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — 15 600 руб. — списание
НМА после срока полезного использования.*

У продавца:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

*Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» —
15 000 руб. — отражена продажная стоимость нематериального актива
в составе операционных доходов организации;*

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

*Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — 8000 руб. — списана сумма
накопленной амортизации при выбытии НМА;*

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

*Кредит счета 04 «Нематериальные активы» — 12 000 руб. — списана
остаточная стоимость выбывающего нематериального актива;*

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

*Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 15 000 руб. —
покупателем оплачен счет за реализованный НМА;*

*Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов
и расходов»*

*Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 3000 руб. — отражен финансо-
вый результат (прибыль) от реализации объекта НМА (заключитель-
ными записями отчетного месяца).*

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Приобретение исключительного права на НМА				
1	Отражена стоимость исключительных прав на патент	08-5	60	Счет-фактура

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
2	Перечислены денежные средства поставщику за полученный НМА	60	51	Платежное поручение
3	Перечислены денежные средства за регистрацию договора (включая госпошлину)	76	51	Платежное поручение
4	Учены затраты, связанные с регистрацией договора	08-5	76	Счет-фактура
5	НМА принят к бухгалтерскому учету	04	08-5	Акт приема-передачи
Приобретение права использования объекта НМА				
6	Отражена стоимость НМА, полученного в пользование	002		Договор
7	Отражен платеж за право пользования НМА	97	60	Счет-фактура
8	Перечислены денежные средства поставщику НМА	60	51	Платежное поручение
9	Соответствующая часть расходов будущих периодов учтена в расходах отчетного периода (ежемесячно)	20 (25, 26, 44)	97	Расчет бухгалтерии
10	Списана стоимость НМА, полученного в пользование (по окончании срока использования)		002	Договор
Создание НМА самой организацией				
11	Начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании НМА	08-5	70	Расчет бухгалтерии
12	Начислены страховые взносы и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве	08-5	69	Расчет бухгалтерии
13	Сбор за экспертизу учтен в составе затрат, связанных с созданием НМА	08-5	76	Счет-фактура

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
14	Госпошлина учтена в составе затрат, связанных с созданием НМА	08-5	76	Счет-фактура
15	Перечислены денежные средства, связанные с регистрацией прав на созданный НМА	76	51	Платежное поручение
16	НМА принят к бухгалтерскому учету (после получения патента)	04	08-5	Акт приема-передачи
Учет положительной деловой репутации				
17	Оплачена покупная цена организации, превышающая балансовую стоимость активов	76	51	Выписка банка
18	Отражены вложения в приобретение организации	08	76	Договор купли-продажи
19	Оприходованы различные активы приобретенной организации (по балансовой стоимости продавца) и учтены в составе соответствующих активов	01, 08, 10, 41, 43, 58 и др.	08	Акт приема-передачи
20	Отражена стоимость деловой репутации приобретенной организации (на разницу между покупной ценой и балансовой стоимостью ее активов)	08-5	08	Расчет бухгалтерии
21	Принята к учету в составе НМА положительная деловая репутация приобретенной организации	04	08-5	Расчет бухгалтерии
Начисление амортизации на объекты НМА				
22	Начислена амортизация путем накопления отчислений	20 (25, 26, 44)	05	Расчет бухгалтерии
23	Начислена амортизация путем уменьшения первоначальной стоимости	20 (25, 26, 44)	04	Расчет бухгалтерии
24	НМА используется после полного погашения	04	91	Расчет бухгалтерии
Выбытие НМА в связи с истечением срока полезного использования				
25	Списана сумма накопленной амортизации, начисленной	05	04	Расчет бухгалтерии

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
	за период использования НМА (предполагается, что эта сумма равна первоначальной стоимости списываемого НМА) ¹			
Списание НМА, когда срок полезного использования не истек, но использование объекта прекращено				
26	Списана сумма накопленной амортизации, начисленная к моменту списания	05	04	Расчет бухгалтерии
27	Списана остаточная стоимость нематериального актива и учтена в составе операционных расходов	91-2	04	Расчет бухгалтерии
Выбытие НМА в результате продажи				
28	Отражена продажная стоимость нематериального актива в составе операционных доходов организации	62	91-1	Счет-фактура
29	Списана сумма накопленной амортизации при выбытии НМА	05	04	Расчет бухгалтерии
30	Списана остаточная стоимость выбывающего нематериального актива	91-2	04	Расчет бухгалтерии
31	Покупателем оплачен счет за реализованный НМА	51	62	Выписка банка
32	Отражен финансовый результат от реализации объекта НМА (заключительными записями отчетного месяца): — прибыль; — убыток	91-9, 99	99, 91-9	Расчет бухгалтерии

¹ В случае начисления амортизации без использования счета 05 (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта) предполагается, что к моменту истечения срока полезного использования остаточная стоимость объекта, отраженная на счете 04, равна нулю и никакие дополнительные проводки поэтому не нужны.

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Передача НМА в виде вклада в уставный капитал другой организации				
33	Списана сумма накопленной амортизации при его выбытии	05	04	Расчет бухгалтерии
34	Списана остаточная стоимость нематериального актива и учтена в составе операционных расходов	91-2	04	Расчет бухгалтерии
35	Отражена передача НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58-1	91-1	Паи или акции
36	Отражен финансовый результат от реализации объекта НМА (заключительными записями отчетного месяца): — прибыль; — убыток.	91-9, 99	99, 91-9	Расчет бухгалтерии

РЕЗЮМЕ

Так как нематериальные активы не являются вещественными (физическими) объектами, но имеют денежную оценку, то к ним относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин, базы данных; изобретения, полезные модели, промышленные образцы; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); коммерческие обозначения; товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

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, а также:

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);

- не давшие положительного результата, не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные носители (вещи), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;
- финансовые вложения.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы», по дебету которого отражается первоначальная стоимость НМА, которая определяется в зависимости от способа поступления, а по кредиту — стоимость их выбытия.

Возможны следующие способы поступления НМА в организацию:

- приобретение за плату;
- создание собственными силами организации;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездное получение;
- другие способы поступления.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях **переоценки** и **обесценения** нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством начисления **амортизации**.

В соответствии с ПБУ 14/2007 по нематериальным активам может начисляться амортизация одним из следующих способов:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по НМА производится в течение всего срока их полезного использования. Методы и способы начисления отражаются в учетной политике организации.

Учет амортизации НМА ведется на пассивном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» путем уменьшения первоначальной стоимости НМА или путем накопления отчислений на этом счете. По кредиту этого счета отражается начисление амортизации по принятым к бухгалтерскому учету НМА, по дебету — списание начисленной амортизации по выбывающим НМА.

Разницей между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации данного объекта, является **остаточная стоимость НМА**, которая отражается в бухгалтерской отчетности.

Доходы и расходы от списания НМА отражаются в отчетном периоде, в котором они имели место и относятся на финансовые результаты организации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что такое нематериальные активы?
2. Какие объекты относятся к НМА?
3. Что является единицей учета нематериальных активов?
4. Каким требованиям должен отвечать нематериальный актив, для принятия к учету?
5. Как определяется первоначальная стоимость нематериального актива?
6. Почему деловые качества персонала не включаются в состав нематериальных активов?
7. Каким образом происходит передача нематериальных активов в собственность?
8. Что такое деловая репутация? Когда она становится объектом учета? Как ее рассчитать?
9. В чем отличие бухгалтерского учета приобретенных и созданных нематериальных активов?
10. Какими способами производится начисление амортизации нематериальных активов?
11. Каким документом оформляется выбытие НМА?
12. Как формируется результат от выбытия нематериальных активов?

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

- Основные нормативные документы
- Понятие, классификация и задачи учета материально-производственных запасов
- Оценка материально-производственных запасов
- Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов
- Учет материально-производственных запасов
- Инвентаризация материально-производственных запасов

9.1. Основные нормативные документы

1. Статьи 143, 146–149, 153–167, 169, 171–174, 176 Налогового кодекса Российской Федерации.

х. 2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

3. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

4. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

5. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

6. Приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

7. Постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве».

8. Письмо Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли».

9.2. Понятие, классификация и задачи учета материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» к *материально-производственным запасам (МПЗ)* отнесены активы: используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг); предназначенные для продажи (готовая продукция и товары); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Материально-производственные запасы, не прошедшие всех стадий обработки в соответствии с технологическим процессом и не принятые службами контроля, учитываются *в составе незавершенного производства*. В отношении таких активов ПБУ 5/01 не применяется.

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они используются однократно и целиком потребляются в каждом производственном цикле, полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции, поэтому их относят к оборотным средствам предприятия.

Для правильной организации учета МПЗ очень важна их научно обоснованная классификация.

В зависимости от той роли, которую играют разнообразные виды производственных запасов в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности (табл. 9.1). Указанную классификацию производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета с целью получения информации об остатках, о поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Таблица 9.1

Классификация материально-производственных запасов

Наименование материально-производственных запасов	Характеристика материально-производственных запасов
Сырье	Продукты сельского хозяйства (шерсть, зерно и др.) и добывающих отраслей (нефть, руда, газ)
Материалы	Продукция обрабатывающей промышленности (металл, ткань):

Наименование материально-производственных запасов	Характеристика материально-производственных запасов
	— основные материалы — составляют вещественную основу вырабатываемой продукции; — вспомогательные материалы — придают продукции определенные потребительские свойства, облегчают процесс производства, используются для обслуживания и ухода за орудиями труда (смазочные и обтирочные материалы, лаки, краски)
Покупные полуфабрикаты	Сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки на других предприятиях
Топливо	Технологическое топливо (для технологических целей, связанных с производственным процессом). Двигательное топливо (горючее). Хозяйственное топливо (на отопление)
Запасные части	Используются для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования
Возвратные отходы	Остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки (опилки, стружка, обрезки)
Тара и тарные материалы	Используются для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (ящики, мешки, коробки, поддоны): — тара из древесины; — тара из картона и бумаги; — тара из металла; — тара из пластмассы; — тара из стекла; — тара из тканей и нетканых материалов
Инвентарь, инструменты, хозяйственные принадлежности	Предметы труда, которые не относятся к основным средствам из-за их непродолжительного срока службы (менее одного года) и сравнительно небольшой стоимости (менее 40 000 руб. за единицу — Приказ Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. № 186н)
Специальная одежда, обувь, снаряжение	Предназначены для защиты сотрудников от неблагоприятных воздействий окружающей среды и обеспечения выполнения ими должностных и специальных обязанностей (рукавицы, очки, шлемы, противогазы и др.)

Наименование материально-производственных запасов	Характеристика материально-производственных запасов
Готовая продукция	Предназначается для продажи, полностью закончена обработкой, принята службой технического контроля
Товары	Приобретаются у других юридических или физических лиц для дальнейшей продажи

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета:

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

41 «Товары»;

43 «Готовая продукция».

Забалансовые счета:

002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;

003 «Материалы, принятые в переработку»;

004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты 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».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименова-

нию, сорту, размеру присваивают числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают его в специальный документ, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также учетную цену и единицу измерения материалов.

Единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов может быть: номенклатурный номер; партия; однородная группа и т. п. Организации самостоятельно выбирают наиболее подходящую для себя единицу учета, указав избранный вариант в учетной политике.

Основными задачами учета материально-производственных ценностей являются:

- обеспечение полной и достоверной информацией о материально-производственных запасах;
- контроль за сохранностью в местах хранения и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных норм запасов;
- контроль за использованием материалов в производстве и соблюдением норм их расходования;
- своевременное выявление ненужных и излишних материалов для их реализации в соответствии с порядком, установленным на предприятии.

9.3. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). К таким затратам относятся:

- стоимость материалов по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Стоимость материалов по договорным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.

Транспортно-заготовительные расходы — это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовки и доставки материалов в организацию. В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников организации, непосредственно занятых с заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств, организованных в местах заготовления (закупки) материалов, работников, непосредственно занятых заготовкой (закупкой) материалов и их доставкой (сопровождением) в организацию, отчисления на социальные нужды указанных работников (если указанные работники организации занимаются не только заготовкой, приемкой, хранением и отпуском материалов, но и ценностей, относящихся к внеоборотным активам, готовой продукции, полуфабрикатам собственной выработки и т. п., то допускается отнесение затрат по содержанию заготовительно-складского аппарата непосредственно на затраты на производство по соответствующим калькуляционным статьям накладных расходов);
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь (в пути) по поставленным материалам (недостача, порча), в пределах норм естественной убыли и др.

В расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных целях, включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению техниче-

ских характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Не включают в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением запасов.

ПРИМЕР

Организация для приобретения материалов, необходимых для изготовления продукции, заключила договор о поиске поставщиков с консультационной фирмой на сумму 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). На основании полученной информации организация приобрела материалы на сумму 413 000 руб. (в том числе НДС — 63 000 руб.). За доставку материалов транспортной организации было уплачено 21 240 руб. (в том числе НДС — 3240 руб.).

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 10 000 руб. — оказаны услуги консультационной фирмой по поиску поставщика;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 1800 руб. — отражен НДС по консультационным услугам;

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 11 800 руб. — оплачены консультационные услуги;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 350 000 руб. — получены материалы;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 63 000 руб. — отражен НДС по приобретенным материалам;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 413 000 руб. — оплачены полученные материалы;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 18 000 руб. — отражена задолженность транспортной организации по доставке материалов;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 3240 руб. — отражен НДС по транспортным расходам;

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 21 240 руб. — оплачена доставка материалов;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ» — 68 040 руб. — НДС по материалам, консультационным услугам и транспортным расходам принят к вычету в порядке, установленном главой 21 НК РФ (1800 руб. + 63 000 руб. + 3240 руб.).

В результате фактическая себестоимость приобретенных материалов исходя из произведенных организацией фактических затрат составила 378 000 руб. (10 000 руб. + 350 000 руб. + 18 000 руб.).

В случаях приобретения материально-производственных запасов за счет кредитов и займов следует руководствоваться Положениями по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) и «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (п. 6).

ПРИМЕР

Организация 1 февраля 2011 г. получила в банке кредит сроком на 2 месяца для приобретения производственных материалов в размере 118 000 руб. Сумма процентов, начисленных за пользование кредитом, составила 10 000 руб., в том числе: 5000 руб. — до принятия материалов к бухгалтерскому учету в феврале 2011 г.; 5000 руб. — после принятия материалов к бухгалтерскому учету в марте 2011 г. 25 февраля материалы оприходованы на склад организации и произведена оплата поставщику за счет кредита на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Кредит погашен 31 марта 2011 г. одновременно с уплатой всей суммы процентов.

в бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками:

в феврале 2011 г.

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 118 000 руб. — получен кредит в банке;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 5000 руб. — начислены проценты за пользование кредитом до принятия материалов к учету;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб. — приняты материалы к бухгалтерскому учету;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 18 000 руб. — отражен НДС по полученным материалам;

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 118 000 руб. — перечислена оплата поставщику;

в марте 2011 г.

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

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 5000 руб. — начислены проценты за пользование кредитом после принятия материалов к бухгалтерскому учету;

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 128 000 руб. — погашена задолженность по кредиту и процентам.

В данном случае суммы процентов по кредиту, начисленные до момента принятия материалов к бухгалтерскому учету, отнесены на увеличение их фактической себестоимости, а начисленные после — признаны прочими расходами.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Исходя из особенностей технологического цикла производства, все фактические затраты организации по изготовлению готовой продукции накапливаются по дебету счетов учета производственных затрат — 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 10 «Материалы» и т. п.

Полностью законченная готовая продукция принимается к учету по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство».

Эти правила применимы и в тех случаях, когда организация для обеспечения основного производства в одном цехе изготавливает, например, комплектующие, сдает их на склад, а затем по мере необходимости они поступают в цех сборки. В зависимости от назначения такие МПЗ учитываются по дебету счетов 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или 10 «Материалы».

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации; полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества — исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования (данные о действующей рыночной цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем. Если принимающая сторона берет на себя расходы по доставке, фактическая себестоимость материалов увеличивается на сумму произведенных затрат).

ПРИМЕР

Один из учредителей регистрируемой организации вносит в качестве вклада в уставный капитал материалы, предназначенные для использования при изготовлении продукции.

Оценка материалов, согласованная всеми учредителями и подтвержденная независимым оценщиком, составляет 150 000 руб. Данная величина соответствует размеру вклада этого учредителя, зафиксированному в учредительных документах.

Фактическая передача материалов произведена после регистрации организации с привлечением транспортной организации по договору. Затраты по доставке составили 14 160 руб. (в том числе НДС — 2160 руб.).

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками: на дату регистрации организации:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 150 000 руб. — отражена сумма задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал;

на дату фактической передачи материалов:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — 150 000 руб. — переданы учредителем материалы;

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 12 000 руб. — отражены затраты по доставке материалов;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» — 2160 руб. — отражен НДС с затрат по доставке материалов;

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 14 160 руб. — оплачены услуги по доставке материалов.

МПЗ, приобретенные в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), оцениваются по стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Материально-производственные запасы, на которые *текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество*, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости

материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. 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 сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей, когда рыночная цена ниже их фактической себестоимости, отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Начисленный резерв под снижение стоимости запасов списывается на увеличение финансовых результатов по мере отпуска относящихся к нему запасов или при увеличении их рыночной стоимости. В учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву.

ПРИМЕР

По состоянию на 31 декабря 2011 г. на балансе ООО «Успех» числится 100 шт. мониторов. Фактическая себестоимость 1 шт. — 2000 руб., фактическая себестоимость партии мониторов — 200 000 руб. (100 шт. · 2000 руб./шт.). К концу года рыночная цена на мониторы этой марки снизилась до 1500 руб. за штуку. Поэтому в конце года необходимо создать резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Сумма резерва равна 50 000 руб. ((2000 руб. – 1500 руб.) · 100 шт.).

В бухгалтерском учете ООО «Успех» оформляются следующие записи:

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

Кредит счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей» — 50 000 руб. — создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

В балансе за 2012 г. товары будут показаны по текущей рыночной стоимости — 150 000 руб. (1500 руб. · 100 шт.). Убыток в размере 50 000 руб. от снижения

их стоимости следует указать в отчете о прибылях и убытках за 2009 г. в составе прочих расходов.

В течение 2012 г. по мере реализации товаров бухгалтер восстанавливает сумму резерва:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 210 000 руб. — признана выручка от реализации товара;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 32 034 руб. — начислен НДС с выручки от реализации товара;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 41 «Товары» — 200 000 руб. — списана себестоимость проданного товара;

Дебет счета 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 50 000 руб. — списана сумма созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, *не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора*, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, *стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте*, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Исчисление фактической себестоимости изготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Фактическая себестоимость может быть рассчитана только по истечении месяца после получения бухгалтерией всех документов, подтверждающих формирование слагаемых этой стоимости: платежных поручений поставщиков, счетов транспортных организаций за перевозку и др., при этом приход и расход производственных запасов, как правило, осуществляется либо ежедневно, либо неоднократно в течение одного дня. Поэтому

производственные запасы по фактической себестоимости учитывают лишь небольшая часть организаций по основным видам сырья или материалов. В большинстве случаев организации ведут текущий учет материальных ценностей по твердым, заранее установленным учетным ценам.

Согласно Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов в качестве учетных цен на материалы применяются: договорные цены; фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года); планово-расчетные цены; средняя цена группы материалов.

При синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов, а если учет ведется по учетным ценам — отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитывают на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

9.4. Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и из собственного производства в виде возвратных отходов.

При получении материалов со склада поставщика или от транспортной организации заведующий складом проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика и оформляет полученные материалы *приходными ордерами (форма № М-4)*, которые подписывают заведующий складом и экспедитор.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет *акт о приемке материалов (форма № М-7)*, который служит основанием для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют *товарно-транспортную накладную (форма № 1-Т)*.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют *одно- или многострочными требованиями-накладными (форма № М-11)*, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании *акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35)*.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций за наличные деньги. Документами, подтверждающими стоимость приобретенных материалов, являются товарный чек и чек контрольно-кассовой техники, приходный кассовый ордер.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Порядок документального оформления отпуска материалов зависит, прежде всего, от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют *лимитно-заборными картами (форма № М-8)*. Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе. Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карте складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладной на замену (дополнительный отпуск материалов). Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными на отпуск материалов, которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе; второй, с распиской получателя, — у кладовщика.

ООО «Мир»
(полное наименование)

АКТ РАСХОДА МАТЕРИАЛОВ № 11-05

«31» октября 2011 г.

г. Москва

На основании приказа руководителя организации от «03» января 2011 г. № 5 комиссия в составе:

председателя комиссии

заведующего магазином

старшего мастера

бухгалтера

членов комиссии

УТВЕРЖДАЮ

Директор Магазины

Д. Н. Мельников

(подпись, фамилия)

«01» ноября 2011 г.

Ю. В. Котлов

(должность, подпись, фамилия)

С. А. Тимошенко

(должность, подпись, фамилия)

Д. Н. Подковнин

(должность, подпись, фамилия)

составили настоящий акт о том, что за октябрь 2011 г. в процессе выполнения работ по техническому обслуживанию и ремонту автомобильного парка организации были израсходованы запасные части и материалы в количестве и стоимостном выражении согласно приведенной ниже таблице.

№ п/п	Информация о работах, при выполнении которых израсходованы материалы		Наименование	Единица измер.	Учетная цена, руб.	Информация об израсходованных материалах				Сквозь норм расхода		Примечание расхода материальных норм
	Шифр	Наименование				Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	
1			4	5	6	7	8	9	10	11	12	
1	00110	Замена моторного масла	Масло «Castrol» 10W-40	литр	1350	96	129 600	4	54 000	—	—	Расход по нормированности
2	00111	Доливка моторного масла	Масло «Castrol» 10W-40	литр	1350	16	21 600	—	—	—	—	Использовано при техническом обслуживании автомобиля
3	00210	Замена фильтра масляного	Фильтр «Ex Fil» F-1145	шт	1520	24	36 480	—	—	—	—	гос. номер АА 332-7
4	00211	Замена фильтра топливного	Фильтр F-201-20-199A	шт	3240	17	55 080	—	—	—	—	Использовано при техническом обслуживании автомобиля
5	00212	Замена фильтра воздушного	Фильтр «Соникс» KF-112	шт	3870	11	42 570	—	—	—	—	Использовано при техническом обслуживании автомобиля
6	00310	Замена поршневых колец	Кольца «Ремон» RUK 21378	пара	4730	8	37 840	—	—	—	—	Использовано при техническом обслуживании автомобиля

Стоимость перечисленных запасных частей и расходных материалов подлежит отнесению:

в пределах установленных норм

сверх установленных норм (неужелее зачеркнуть):

автомобиль Н. А. Чеботаров

(подпись, наименование, фамилия)

в сумме

5400 (Пять тысяч четыреста)

руб.,

(наименование, наименование)

в сумме

(наименование, наименование)

руб.,

(наименование, наименование)

в сумме

(наименование, наименование)

руб.

Председатель комиссии

(подпись, наименование, фамилия)

заведующий магазином

(подпись)

Ю. В. Котлов

(подпись, наименование, фамилия)

Члены комиссии

(подпись)

старший мастер

(подпись)

С. А. Тимошенко

(подпись, наименование, фамилия)

бухгалтер

(подпись)

Д. Н. Подковнин

(подпись, наименование, фамилия)

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют одно- или многострочные требования-накладные, которые составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют *накладными на отпуск материалов на сторону (форма № М-15)*, которые выписывает отдел снабжения в двух экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов. При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Списание материалов вследствие их непригодности оформляют *актом о списании материальных запасов (форма № 0504230)*, который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать *карточки учета материалов (форма № М-17)*. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет *акт расхода*, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Порядок составления акта расхода материалов (в том числе его форма), а также перечень подразделений, для которых он предусмотрен, устанавливаются организацией.

На с. 358 приведен пример составления акта расхода материалов.

Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: для бухгалтерии и склада (см. табл. 9.2).

Учет МПЗ, находящихся на хранении на складах организации, ведется на карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам (сортовой учет). При автоматизации учетных работ данная информация формируется в электронном виде.

Таблица 9.2

Распределение функций между бухгалтерией и складом

Склад	Бухгалтерия
Аналитический учет в разрезе номенклатурных номеров материалов на карточках учета	Контроль за количественным учетом движения материалов по складам (правильность записей в карточках учета данных первичных документов и расчета остатка в момент приема документов на складе)
Оформление приходных ордеров и актов на приход материалов	Таксировка первичных документов по учетным ценам
Отпуск материалов по документам пользователей (цеха, отделы, службы организации)	Ведение учетных регистров по движению материалов по учетной и фактической стоимости
Составление реестров склада на приход и расход по установленным датам	Таксировка ведомости учета остатков материалов каждого склада по учетным ценам
По окончании каждого отчетного периода заполнение ведомости учета остатков материалов	Взаимосверка суммовых итогов ведомости учета остатков с показателями бухгалтерии
Передача ведомости учета остатков материалов в бухгалтерию	

Работники бухгалтерии, ведущие учет МПЗ, обязаны в установленные организацией сроки, но не реже одного раза в месяц, проводить на складах в присутствии материально ответственных лиц проверку своевременности и правильности оформления первичных документов по складским операциям, записей в карточках складского учета, полноты и своевременности сдачи исполненных документов в бухгалтерию организации.

9.5. Учет материально-производственных запасов**Учет поступления МПЗ**

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на бухгалтерских счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам (оптовой цене поставщика, плановым ценам), для чего может быть использован один из двух методов.

При первом методе используется счет 10 «Материалы». Затраты по приобретению материальных запасов состоят из двух слагаемых: покупной цены и величины расходов по приобретению. В бухгалтерском балансе материалы отражаются в сумме фактических затрат на их заготовление и приобретение (по фактической себестоимости).

На практике прибегают к использованию субсчета «Транспортно-заготовительные расходы», открываемого к счету 10 «Материалы», на котором отражаются все расходы по доставке материалов на склад.

Фактическая себестоимость МПЗ будет складываться из суммы оборотов по дебету счета 10 «Материалы» и субсчета «Транспортно-заготовительные расходы», открываемого к счету 10 «Материалы».

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов по оптовым ценам поставщиков в дебет соответствующих счетов затрат. Одновременно рассчитывается сумма ТЗР, подлежащая списанию на те же счета затрат. Расчет осуществляется следующим образом:

1) определяется процент ТЗР:

$$\text{ТЗР} = (C_{\text{н субсчета ТЗР}} + O_{\text{д субсчета ТЗР}}) : (C_{\text{н счета 10}} + O_{\text{д счета 10}}) \cdot 100 \%,$$

где $C_{\text{н}}$ — сальдо начальное; $O_{\text{д}}$ — оборот по дебету;

2) рассчитывается сумма ТЗР:

$$\text{ТЗР} = (\text{Процент ТЗР} \times \text{Стоимость потребленных материалов}) : 100 \, \%.$$

При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.)

Кредит счета 10 «Материалы» — материалы отпущены основному производству (вспомогательным производствам и др.).

В дебет тех же счетов затрат списывается и рассчитанная сумма ТЗР с кредита субсчета «Транспортно-заготовительные расходы», открываемого к счету 10 «Материалы».

ПРИМЕР

Организацией акцептованы счета поставщика за поступившие от него материалы в сумме 10 000 руб. и транспортной организации — за доставку материалов в сумме 1700 руб. (для упрощения примера НДС не учтен). Разгрузка материалов, поступивших на склад, была оплачена подотчетным лицом в сумме 300 руб. Материалы были отпущены в производство — 8000 руб. Начальные остатки по счету 10 «Материалы» составляли: по субсчету «Сырье и материалы» — 25 000 руб.; по субсчету «ТЗР» — 4000 руб.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

- 1) *Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»*
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 10 000 руб. — акцептован счет поставщика за поступившие от него материалы;
- 2) *Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Транспортно-заготовительные расходы»*
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1700 руб. — акцептован счет транспортной организации за доставку материалов;
- 3) *Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Транспортно-заготовительные расходы»*
Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 300 руб. — утвержден авансовый отчет работника по разгрузочным работам, связанным с доставкой материалов;
- 4) *Дебет счета 20 «Основное производство»*
Кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы» — 8000 руб. — материалы отпущены в производство;
- 5) *Дебет счета 20 «Основное производство»*
Кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Транспортно-заготовительные расходы» — 1371 руб. — списываются ТЗР, относящиеся к израсходованным материалам.

$$\begin{aligned} \text{Процент ТЗР} &= (4000 \text{ руб.} + 1700 \text{ руб.} + 300 \text{ руб.}) : \\ &: (25\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.}) \cdot 100\% = 17,14\%; \end{aligned}$$

$$\text{Сумма ТЗР} = (17,14\% \cdot 8000 \text{ руб.}) : 100\% = 1371 \text{ руб.}$$

Рассмотренный способ учета заготовления материалов является упрощенным. Его использование не позволяет сформировать информацию о физическом объеме заготовленных материалов, а экономическая эффективность производственных затрат определяется только расчетным путем (внесистемно).

Получение информации об экономической эффективности затрат и объеме приобретенных материалов возможно при использовании *другого метода учета*. При этом методе в текущем учете применяется «твердая», относительно постоянная оценка материалов, в качестве которой используется плановая себестоимость заготовления материалов. Так как текущая оценка материалов в этом случае отличается от их балансовой оценки, то разница между ними в текущем учете отражается обособленно, в виде отклонений плановой себестоимости от фактической балансовой оценки материалов. Плановая оценка может быть принята в качестве измерителя физического объема заготовленных материалов, а об экономической эффективности произведенных затрат на приобретение материалов можно судить по величине отклонения.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам кроме счета 10 «Материалы» дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета фактических затрат по заготовлению и приобретению материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалов, животных на выращивании и откорме, товаров).

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию.

Материально-производственные запасы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары».

Сумму разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Остаток на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Израсходованные или проданные материально-производственные запасы списывают на счета затрат и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и их стоимостью по учетным ценам. Выявленную разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20, 23, 25, 26 и др.). При этом если фактическая себестоимость выше твердой учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве твердой учетной цены плановой себестоимости материалов) — способом «красное сторно», т. е. отрицательными числами.

Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам.

Для расчета суммы отклонений производятся следующие действия:

$$1) \quad \text{Определяется процент отклонений} = \\ = (C_{\text{н}} \text{ счета } 16 + O_{\text{д}} \text{ счета } 16) : (C_{\text{н}} \text{ счета } 10 + O_{\text{д}} \text{ счета } 10) \cdot 100\%,$$

где $C_{\text{н}}$ — сальдо начальное, $O_{\text{д}}$ — оборот по дебету;

$$2) \quad \text{Рассчитывается сумма отклонений} =$$

$$(\text{Процент отклонений} \times \text{Стоимость потребленных материалов}) : 100\%.$$

В бухгалтерском балансе сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» включается в стоимость материально-производственных запасов без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

ПРИМЕР

Предприятие приобретает материалы по цене поставщиков 1000 руб. за единицу. Поставлено 5 единиц. Транспортировка стоит 150 руб., услуги посредника для приобретения материалов составили 300 руб. Для приемки материала был привлечен эксперт по контролю качества, за услуги которого уплачено 700 руб. (для упрощения примера НДС не учтен). 3 единицы материала переданы в основное производство. Учетная цена единицы материала — 980 руб. Сальдо начальное на счете 10 «Материалы» субсчет «Сырье и материалы» составляет 2000 руб., начальное сальдо на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — 500 руб.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

- 1) *Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 5000 руб. (1000 руб. · 5 ед.) — акцептован счет поставщика за поступившие от него материалы;

- 2) *Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 150 руб. — акцептован счет транспортной организации за доставку материалов;

- 3) *Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»*

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1000 руб. (300 руб. + 700 руб.) — отражены услуги посредника и эксперта по качеству, связанные с доставкой и приемкой материалов;

- 4) *Дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы»*

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 4900 руб. (980 руб. · 5 ед.) — оприходованы на склад материалы по учетным ценам;

- 5) *Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»*

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» — 1250 руб. (5000 руб. + 150 руб. + 1000 руб. — 4900 руб.) — учтена разница между фактической и учетной стоимостью материала;

- 6) *Дебет счета 20 «Основное производство»*
Кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Сырье и материалы» — 2940 руб. (980 руб. · 3 ед.) — материалы отпущены в производство по учетным ценам;
- 7) *Дебет счета 20 «Основное производство»*
Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — 746 руб. — списывается отклонение, относящееся к израсходованным материалам.

$$\begin{aligned}\text{Процент отклонения} &= (500 \text{ руб.} + 1250 \text{ руб.}) : \\ &: (2000 \text{ руб.} + 4900 \text{ руб.}) \cdot 100\% = 25,36\%;\end{aligned}$$

$$\text{Сумма отклонений} = 25,36\% \cdot 2940 \text{ руб.} : 100\% = 746 \text{ руб.}$$

Выбытие материалов

Выбытие материалов может быть связано с:

- использованием на производство продукции;
- использованием на управленческие нужды;
- внутренним перемещением;
- продажей излишков;
- списанием;
- безвозмездной передачей.

При *отпуске материалов в производство* их стоимость списывается на затраты, т. е. в момент составления документов на передачу материалов в производство. В бухгалтерском учете отпуск материалов оформляется проводкой:

Дебет счета 20 «Основное производство» (23, 25, 26, 29, 44, ...)
Кредит счета 10 «Материалы» (16) — списаны материалы.

Если материалы, списанные в производство, были израсходованы не полностью, их нужно вернуть на склад. В бухгалтерском учете возврат материалов оформляется проводкой:

Дебет счета 10 «Материалы» (16)
Кредит счета 20 «Основное производство» (23, 25, 26, 29, 44, ...) — оприходованы на склад неиспользованные материалы.

Чтобы определить цену материалов, списанных в производство, т. е. сумму, которая списывается со счета 10 «Материалы», организация должна выбрать один из способов их оценки:

- по себестоимости каждой единицы запасов;
- ФИФО (FIFO — First In First Out — первый пришел, первый ушел);
- по средней себестоимости.

Выбор метода оценки стоимости списываемых материалов закрепляется в учетной политике организации.

При использовании метода *оценки по себестоимости каждой единицы запасов* предполагается, что всегда точно известно, из какой поставки взята та или другая единица материалов. В этом случае у организации есть возможность определить себестоимость каждой списываемой единицы.

Есть два способа формирования себестоимости материалов, списываемых на основании этого метода:

- в себестоимость включаются все расходы, связанные с приобретением материалов;
- в себестоимость включается только договорная стоимость материалов. В этом случае транспортно-заготовительные и другие связанные с приобретением материалов расходы нужно распределить пропорционально стоимости списанных материалов.

Этот метод организация должна применять в отношении материалов, у которых одна единица не может свободно заменять другую. Например, организация обязана использовать этот метод для учета драгоценных металлов, драгоценных камней, радиоактивных веществ и других подобных материалов.

ПРИМЕР

Организация отражает списание материалов в производство методом оценки по себестоимости каждой единицы запасов. Себестоимость списываемых материалов определяется с учетом всех затрат, связанных с их приобретением. Остаток лака на складе на начало мая 2011 г. составлял 40 банок по цене 800 руб. за единицу (всего на сумму 32 000 руб.). За май 2011 г. на склад поступило следующее количество лака:

- первая поставка 4 мая — 120 банок по цене 600 руб., на сумму 72 000 руб.;
- вторая поставка 11 мая — 20 банок по цене 1200 руб., на сумму 24 000 руб.;
- третья поставка 17 мая — 10 банок по цене 1000 руб., на сумму 10 000 руб.;
- четвертая поставка 24 мая — 15 банок по цене 800 руб., на сумму 12 000 руб.

За май 2011 г. 110 банок лака было отпущено в производство в том числе:

10 мая — 60 банок из них: 20 банок из остатка на начало месяца и 40 банок из первой поставки. Общая стоимость списанных материалов составила: $20 \text{ шт.} \times 800 \text{ руб.} + 40 \text{ шт.} \cdot 600 \text{ руб.} = 40\,000 \text{ руб.}$;

23 мая — 50 банок. Все они были взяты из первой поставки. Общая стоимость списанных материалов составила: 50 шт. · 600 руб. = 30 000 руб.

Всего за май было списано материалов на сумму:

$$40\,000 \text{ руб.} + 30\,000 \text{ руб.} = 70\,000 \text{ руб.}$$

При *методе ФИФО* материалы, списываемые в производство, оцениваются по себестоимости первой по времени приобретения партии (из имеющихся на складе). Для применения этого метода каждая вновь поступившая партия однородных материалов отражается как самостоятельная группа независимо от того, числятся ли такого рода материалы в учете или нет.

Метод *ФИФО* выгодно применять в ситуации постоянного снижения цен на материалы. В этом случае стоимость списанных материалов будет наибольшая, а стоимость материалов на остатке минимальная.

ПРИМЕР

Организация отражает списание материалов в производство методом *ФИФО*. Остаток лака на складе на начало мая 2011 г. составлял 40 банок по цене 800 руб. за единицу (всего на сумму 32 000 руб.). За май 2011 года на склад поступило следующее количество лака:

- первая поставка — 120 банок по цене 600 руб., на сумму 72 000 руб.;
- вторая поставка — 20 банок по цене 1200 руб., на сумму 24 000 руб.;
- третья поставка — 10 банок по цене 1000 руб., на сумму 10 000 руб.;
- четвертая поставка — 15 банок по цене 800 руб., на сумму 12 000 руб.

Всего за май приход составил:

- в денежном измерении:

$$72\,000 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.} + 12\,000 \text{ руб.} = 118\,000 \text{ руб.};$$

- в количественном измерении:

$$120 \text{ шт.} + 20 \text{ шт.} + 10 \text{ шт.} + 15 \text{ шт.} = 165 \text{ шт.}$$

Расход в количественном выражении составил 110 банок, в том числе 17 мая — 50 банок и 25 мая — 60 банок.

Стоимость материалов была следующей:

- 40 банок из остатка на начало месяца на сумму 32 000 руб. (40 шт. · 800 руб./шт.);
- 70 банок из первой поставки в течение месяца на сумму 42 000 руб. (70 шт. × × 600 руб./шт.).

Общая стоимость списанных материалов составила:

$$32\,000 \text{ руб.} + 42\,000 \text{ руб.} = 74\,000 \text{ руб.}$$

Остаток материалов на конец месяца составил:

$$32\,000 \text{ руб.} + 118\,000 \text{ руб.} - 74\,000 \text{ руб.} = 76\,000 \text{ руб.}$$

Средняя стоимость единицы списанных материалов равна:

$$74\,000 \text{ руб.} : 110 \text{ шт.} = 673 \text{ руб./шт.}$$

При использовании метода оценки по средней себестоимости стоимость списанных материалов определяется по формуле:

$$\begin{aligned} \text{Средняя стоимость} &= [\text{Стоимость остатка материалов} \\ &\text{на начало месяца} + \text{Стоимость материалов, поступивших за месяц}] : \\ &: [\text{Количество материалов на начало месяца} + \\ &+ \text{Количество материалов, поступивших за месяц}]. \end{aligned}$$

Преимуществом данного метода является стабильная цена отпускаемых материалов, даже если в течение месяца происходят резкие колебания закупочных цен.

ПРИМЕР

Организация отражает списание материалов в производство методом оценки по средней себестоимости. Остаток лака на складе на начало мая 2011 г. составлял 40 банок по цене 800 руб. за единицу (всего на сумму 32 000 руб.). За май 2011 г. на склад поступило следующее количество лака:

- первая поставка 4 мая — 120 банок по цене 600 руб., на сумму 72 000 руб.;
- вторая поставка 11 мая — 20 банок по цене 1200 руб., на сумму 24 000 руб.;
- третья поставка 17 мая — 10 банок по цене 1000 руб., на сумму 10 000 руб.;
- четвертая поставка 24 мая — 15 банок по цене 800 руб., на сумму 12 000 руб.

Всего за май приход составил:

- в денежном измерении:

$$72\,000 \text{ руб.} + 24\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.} + 12\,000 \text{ руб.} = 118\,000 \text{ руб.};$$

- в количественном измерении:

$$120 \text{ шт.} + 20 \text{ шт.} + 10 \text{ шт.} + 15 \text{ шт.} = 165 \text{ шт.}$$

За май 2011 г. 110 банок лака отпущено в производство, в том числе: 10 мая — 60 банок; 23 мая — 50 банок.

Остаток на конец месяца составил 95 банок (40 шт. + 165 шт. – 110 шт.).

При использовании метода взвешенной оценки в конце месяца бухгалтер рассчитал среднюю себестоимость списываемых материалов. Она составила:

$$(32\,000 \text{ руб.} + 118\,000 \text{ руб.}) : (40 \text{ шт.} + 165 \text{ шт.}) = 732 \text{ руб./шт.}$$

Всего за месяц было списано: $110 \text{ шт.} \cdot 732 \text{ руб./шт.} = 80\,520 \text{ руб.}$

Остаток на конец месяца составил:

$$32\,000 \text{ руб.} + 118\,000 \text{ руб.} - 80\,520 \text{ руб.} = 69\,480 \text{ руб.}$$

Бухгалтерские проводки по продаже материалов отражены в Типовых проводках.

ПРИМЕР

Организация продает 10 рулонов излишне закупленного линолеума. Фактическая себестоимость этих материалов составляет 600 руб. за рулон. Цена реализации 10 рулонов по договору — 9440 руб. (в том числе НДС — 1440 руб.). Бухгалтерский учет стоимости материалов организация ведет без применения счетов 15 и 16.

В бухгалтерском учете сделаны следующие проводки:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 9440 руб. — отражена реализация материалов;

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

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 1440 руб. — начислен НДС;

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

Кредит счета 10 «Материалы» — 6000 руб. (600 руб./шт. · 10 рул.) — списана стоимость отпущенного линолеума;

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

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 2000 руб. (9440 руб. – 1440 руб. – 6000 руб.) — отражена прибыль от продажи линолеума.

Чтобы определить цену списываемых материалов (т. е. сумму, которая списывается со счета 10 «Материалы»), необходимо использовать один из способов их оценки: по себестоимости каждой единицы запасов, ФИФО, по средней себестоимости.

Если организация учитывает материалы с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», при их продаже сумму отклонений от учетной стоимости материалов необходимо списать. Сделать это нужно в конце месяца, когда будет известна стоимость материалов, поступивших за месяц, и сумма отклонений с нее. В бухгалтерском учете эта операция оформляется проводкой:

*Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» (45)
Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»* — списана часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца), если организация использует учетные цены.

Списание МПЗ осуществляется, если они:

- пришли в негодность по истечении сроков хранения;
- морально устарели;
- похищены, испорчены.

Решение о списании МПЗ принимает руководитель организации на основании информации, предоставленной специально созданной комиссией при участии материально ответственного лица. При списании материалов их фактическая себестоимость (сумма стоимости материалов по учетным ценам и доля отклонений или ТЗР, связанная с их приобретением) относится в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Затем, в зависимости от причин потерь, фактическая себестоимость материалов списывается с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счетов затрат на производство, расчетов по возмещению ущерба или финансовых результатов.

При передаче материалов по договору дарения или безвозмездно материалы списываются по фактической себестоимости на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

9.6. Инвентаризация материально-производственных запасов

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию

запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Цели инвентаризации МПЗ:

- выявление фактического наличия имущества (как собственного, так и не принадлежащего организации, но числящегося в бухгалтерском учете) в целях обеспечения его сохранности, а также выявление неучтенных объектов;
- определение фактического количества материально-производственных ресурсов, использованных в процессе производства;
- сопоставление фактически полученных данных о наличии имущества в натуре с данными аналитического и синтетического учета (выявление излишков и недостач);
- проверка полноты и правильности отражения в учете оценки имущества, а также возможность оценки товарно-материальных ресурсов с учетом их рыночной стоимости и фактического физического состояния;
- проверка соблюдения правил и условий хранения товарно-материальных ценностей.

Основу инвентаризации материально-производственных запасов составляет полная или выборочная проверка наличия этих ценностей специально созданной приказом (распоряжением) руководителя комиссией.

После проверки фактического наличия материальных ценностей составляются акты инвентаризации и инвентаризационные описи.

Иногда в ходе инвентаризации выявляется имущество (материалы, готовая продукция, товары), по какой-либо причине не отраженное в бухгалтерском учете. В этом случае инвентаризационной комиссии следует установить причины возникновения излишков и определить виновных лиц.

В бухгалтерском учете предприятия излишки приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты, что отражается бухгалтерскими проводками:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» (41 «Товары», 43 «Готовая продукция»)

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

Если в результате инвентаризации выявлена недостача, то она относится на виновных лиц в случаях их выявления и оформляется следующими проводками:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье и материалы» (41 «Товары», 43 «Готовая продукция»);

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на основании приказа руководителя предприятия.

Если же виновные лица не установлены либо суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостач списываются на финансовые результаты организации и оформляются следующей проводкой:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на основании приказа руководителя при отсутствии виновных лиц.

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий или иных форс-мажорных обстоятельств, списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Приобретение материально-производственных запасов				
1	Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные материально-производственные запасы	10	60	Договор купли-продажи, отгрузочные документы поставщика
2	Отражены расходы по заготовлению и доставке материально-производственных запасов	10	60, 71, 76	Договора на оказание услуг, акт приемки-сдачи выполненных работ

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
3	Приняты материально-производственные запасы по неотфактурованным поставкам по учетным ценам	10	60	№ М-7 «Акт о приемке материалов»
4	Сторнированы ранее учтенные суммы по неотфактурованным поставкам при получении счета-фактуры поставщиков	10	60	Бухгалтерская справка-расчет
5	Отражен НДС по приобретенным материально-производственным запасам	19-3	60, 76	Счета-фактуры
6	Предъявлен к вычету НДС по оплаченным и принятым к учету материально-производственным запасам	68	19-3	Счет-фактура
7	Оприходованы по рыночной стоимости безвозмездно полученные материально-производственные запасы	10	98-2	№ М-7 «Акт о приемке материалов», № М-4 «Приходный ордер»
8	Списана рыночная стоимость безвозмездно полученных материально-производственных запасов со счета учета доходов будущих периодов при передаче этих запасов в производство	98-2	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
9	Поступили материально-производственные запасы, внесенные в уставный капитал, в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации	10	75-1	Учредительные документы, № М-7 «Акт о приемке материалов», № М-4 «Приходный ордер»

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Учет материально-производственных запасов, выявленных при инвентаризации				
10	Оприходованы по рыночной стоимости излишки материально-производственных запасов, выявленные при инвентаризации	10, 41	91-1	№ М-4 «Приходный ордер», № ИНВ-3 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей», № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей», № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией»
Продажа материально-производственных запасов				
11	Отражена задолженность покупателя за проданные материально-производственные запасы по стоимости, указанной в договоре	62	91-1	Договор купли-продажи, № ТОРГ-12 «Товарная накладная»
12	Списана стоимость проданных материально-производственных запасов	91-2	10	Бухгалтерская справка-расчет
13	Начислен НДС от продажной стоимости материально-производственных запасов (кассовый метод)	91-2	76	Счет-фактура
14	Начислен НДС от продажной стоимости материально-производственных запасов (метод начисления)	91-2	68	Счет-фактура

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
15	Начислен НДС к уплате в бюджет (кассовый метод)	76	68	Счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет
Недостача (порча) материально-производственных запасов при наличии виновных лиц				
16	Списана балансовая стоимость материально-производственных запасов (по недостающим или полностью испорченным ценностям или сумма потерь по частично испорченным ценностям)	94	10	Ведомости: № ИНВ-3, № ИНВ-19, № ИНВ-26, бухгалтерская справка-расчет
17	Списаны недостачи (потери от порчи) МПЗ в пределах утвержденных норм естественной убыли	20, 23, 25, 26, 29, 44	94	Бухгалтерская справка-расчет
18	Списаны недостачи (потери от порчи) МПЗ на виновных лиц сверх норм естественной убыли	73-2	94	Приказ руководителя организации, бухгалтерская справка-расчет
19	Списаны недостачи (потери от порчи) материально-производственных запасов сверх норм естественной убыли либо недостачи, во взыскании которых отказано судом	91-2	94	Приказ (распоряжение) руководителя, бухгалтерская справка-расчет
20	Восстановлен НДС, ранее предъявленный к вычету, по недостачам (потерям) МПЗ сверх норм естественной убыли	91-2	68	Бухгалтерская справка-расчет
Недостачи ценностей, поступивших от поставщиков				
21	Отражены недостачи и потери ценностей, поступивших от поставщиков, в пределах предусмотренных в договоре величин	94	60, 76	Договор купли-продажи, отгрузочные документы поставщика

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
22	Отражены недостачи и потери ценностей, поступивших от поставщиков, сверх предусмотренных в договоре величин	76-2	60, 76	№ М-7 «Акт о приемке материалов», № ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке ТМЦ»
Утрата материально-производственных запасов в результате стихийных бедствий				
23	Списаны материально-производственные запасы, утраченные в результате стихийных бедствий	99	10, 41, 43, 45	№ ИНВ-3 «Инвентаризационная опись ТМЦ», № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ», № ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией»

РЕЗЮМЕ

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Она целиком потребляется в процессе производства и полностью переносит свою стоимость на вновь созданный продукт. Порядок учета МПЗ регламентирует ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», на основании которого к материально-производственным запасам отнесены активы: используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг); предназначенные для продажи (готовая продукция и товары); используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Все операции поступления, перемещения, расходования материалов оформляются с помощью утвержденных форм первичных документов. Первичные документы оформляются надлежащим образом, с заполнением всех необходимых реквизитов. На основании корректно оформленных первичных документов формируются бухгалтерские проводки, отражающие поступление МПЗ, транспортно-заготовительные расходы, возникающие при поступлении МПЗ, их расход или выбытие.

Синтетический учет материально-производственных запасов ведется на бухгалтерских счетах: 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Поступление МПЗ отражается по дебету счетов 10 «Материалы» (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»), 11 «Животные на выращивании и откорме», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», списание, выбытие или использование — по кредиту данных счетов.

Материально-производственные запасы отражают на счетах бухгалтерского учета по фактической себестоимости их заготовления, которая складывается из суммы фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов, или по учетным ценам, в качестве которых применяются договорные цены; фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года); планово-расчетные цены; средняя цена группы материалов.

Цена материалов, списанных в производство, т. е. сумма, которая списывается со счета 10 «Материалы», определяется при помощи одного из способов их оценки:

- по себестоимости каждой единицы запасов;
- ФИФО (FIFO — First In First Out — первый пришел, первый ушел);
- по средней себестоимости.

Информация о величине материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском балансе в разделе II «Оборотные активы» по статье «Запасы».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие предметы относятся к материалам?
2. Каким образом материалы могут поступать в организацию?

3. В какой оценке материалы принимаются к учету?
4. Какие расходы относятся к ТЗР?
5. Как определяется стоимость материалов, списанных в производство методом ФИФО?
6. Как определяется стоимость материалов, списанных в производство методом по себестоимости каждой единицы запасов?
7. Как определяется стоимость материалов, списанных в производство методом средней себестоимости?
8. Как рассчитывается отклонение в стоимости материалов при поступлении?
9. В каких случаях может происходить выбытие материалов?
10. Какими бухгалтерскими проводками отражаются результаты инвентаризации МПЗ?

УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

- Основные нормативные документы
- Сущность, основы организации и задачи учета труда и его оплаты
- Формы и системы оплаты труда
- Виды и состав заработной платы
- Учет рабочего времени
- Документальное оформление операций по оплате труда
- Порядок начисления заработной платы
- Удержания из заработной платы
- Учет начисления и выплаты заработной платы
- Учет отчислений на социальное страхование и обеспечение

10.1. Основные нормативные документы

1. Трудовой кодекс Российской Федерации.
2. Глава 23 Налогового кодекса Российской Федерации.
3. Статьи 81, 82, 100, 109 Семейного кодекса Российской Федерации.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».
6. Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда».
7. Федеральный закон «Об исполнительном производстве».
8. Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».
9. Федеральный закон «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».
10. Федеральный закон «Об основах обязательного социального страхования».
11. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования».
12. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».
13. Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

14. Постановление Правительства РФ от 18 июля 1996 г. № 841 «О перечне видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей».

15. Постановление Правительства РФ от 15 июня 2007 г. № 375 «Об утверждении Положения об особенностях порядка исчисления пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

16. Постановление Правительства РФ от 24 ноября 2011 г. № 974 «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2012 г.».

17. Постановление Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты».

18. Постановление Госкомстата РФ от 24 ноября 2000 г. № 116 «Об утверждении Инструкции о составе фонда заработной платы и выплат социального характера при заполнении организациями форм федерального государственного статистического наблюдения».

10.2. Сущность, основы организации и задачи учета труда и его оплаты

Одно из центральных мест в системе бухгалтерского учета на любом предприятии по праву занимает учет труда и заработной платы.

Трудовой кодекс Российской Федерации (далее — ТК РФ) является основным сборником законодательных актов и регулирует трудовые отношения всех работников. Трудовые отношения, согласно ст. 15 ТК РФ, это «отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором».

Сторонами трудовых отношений являются работник и работодатель. Работник — физическое лицо, вступившее в трудовые отношения с работодателем. Работодатель — физическое лицо либо юридическое лицо (организация), вступившее в трудовые отношения с работником.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с ТК РФ.

Трудовой договор — это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

Важное место в регулировании трудовых взаимоотношений занимает коллективный договор. Коллективный договор — это правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации или у индивидуального предпринимателя и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей. Сторонами договора являются работодатель и коллектив работников в целом.

Как отмечалось выше, работодатель в соответствии с трудовым договором обязан своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату.

В соответствии с ч. 1 ст. 129 ТК РФ «заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты 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 характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты)».

Заработная плата — основной источник дохода рабочих и служащих, с ее помощью осуществляется контроль за мерой труда и потребления,

она используется как важнейший экономический рычаг управления экономикой.

Согласно ст. 132 ТК РФ заработная плата каждого работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается.

Организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда, формами оплаты труда. Тарифная система позволяет качественно оценить труд, нормирование — учесть количество затраченного труда, формы позволяют определить порядок расчета заработной платы.

Тарифная система служит основой организации оплаты труда работников и строится в зависимости от условий труда, квалификации работающих и формы оплаты труда.

Нормирование труда — это установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия, за единицу времени или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях.

10.3. Формы и системы оплаты труда

По общему правилу заработная плата работников устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у работодателя системами оплаты труда.

Согласно ст. 135 ТК РФ системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования, устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Система оплаты труда — это совокупность принципов и условий, на основе которых определяется заработная плата работников.

В соответствии с ч. 2 ст. 135 ТК РФ система оплаты труда включает в себя:

- размеры тарифных ставок;
- размеры окладов (должностных окладов);

- размеры доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных;
- системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования.

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 настоящее время организациями и предприятиями наиболее широко применяются *повременная* и *сдельная* формы оплаты труда, каждая из которых включает в себя ряд систем оплаты.

ТК РФ предусмотрена только *повременная (тарифная)* система оплаты труда, основанная на тарифной системе дифференциации заработной платы работников различных категорий. В соответствии с ч. 2 ст. 143 ТК РФ ее элементами являются:

- тарифная ставка;
- оклад (должностной оклад);
- тарифная сетка;
- тарифные коэффициенты.

Тарифные системы оплаты труда устанавливаются с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих, а также с учетом государственных гарантий по оплате труда.

Различают *простую повременную* и *повременно-премиальную* системы оплаты труда.

Простая повременная оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Повременно-премиальная система оплаты труда — это оплата не только отработанного времени по тарифу, но и премии за качество работы. Под премированием понимается выплата работникам денежных сумм сверх основного заработка в целях поощрения достигнутых успехов в работе и стимулирования дальнейшего их возрастания. Например, премирование осуществляется за ликвидацию простоев оборудования и простоев рабочих, экономию времени, безаварийную работу машин, оборудования, экономию материалов. Максимальные размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании, которое разрабатывается на предприятии.

Премиальная система оплаты труда предполагает выплату премии определенному кругу лиц на основании заранее установленных конкретных показателей и условий премирования, обусловленных положениями о премировании.

При *сдельной оплате* труда заработная плата начисляется работнику по конечным результатам его труда, что является стимулом для работника к повышению производительности труда. Кроме того, при такой системе оплаты труда можно не контролировать целесообразность использования работниками рабочего времени, так как каждый работник заинтересован в производстве большего количества продукции.

В основу расчета при сдельной оплате труда берется сдельная расценка, которая представляет собой размер вознаграждения, подлежащего выплате работнику за изготовление им единицы продукции или выполнение определенной хозяйственной операции.

В зависимости от способа расчета заработной платы сдельная система оплаты труда подразделяется на:

- *прямую сдельную*, при которой вознаграждение работнику начисляется за фактически выполненную работу по установленным сдельным расценкам;
- *сдельно-премиальная*, при которой рабочему помимо заработка по прямым сдельным расценкам выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных количественных показателей;
- *сдельно-прогрессивную*, при которой заработная плата работника за изготовление продукции в пределах установленной нормы опре-

деляется по установленным сдельным расценкам, а за изготовление продукции сверх нормы — по более высоким расценкам;

- *аккордную*, предполагающую установление размера вознаграждения для бригады работников или отдельного работника за комплекс работ, а не за конкретную производственную операцию.

В зависимости от способа организации труда сдельная оплата труда подразделяется на *индивидуальную* и *коллективную (бригадную)*.

При *индивидуальной сдельной* оплате труда вознаграждение работника за его труд полностью зависит от количества произведенной в индивидуальном порядке продукции, ее качества и сдельной расценки.

При *коллективной (бригадной) сдельной* оплате труда заработная плата всей бригады устанавливается с учетом фактически выполненной работы и ее расценки, а оплата труда каждого работника бригады (коллектива) зависит от объема произведенной всей бригадой продукции и от количества и качества его труда в общем объеме работ.

Некоторые организации применяют такие системы, как *бестарифная система, система плавающих окладов, оплата труда на комиссионной основе*.

Согласно ТК РФ выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации, т. е. в рублях. С 1 июня 2011 г. размер МРОТ¹ в России составляет 4611 руб.

Частью 6 ст. 136 ТК РФ установлено, что заработная плата должна выдаваться работнику не реже чем каждые полмесяца. Это правило носит императивный характер и не может изменяться соглашением сторон. Даже если работник написал заявление с просьбой выплачивать ему заработную плату один раз в месяц, это не дает работодателю право нарушать требования данной статьи.

Согласно ст. 140 ТК РФ при увольнении работника по любому основанию выплата всех причитающихся работнику сумм производится в день его увольнения. В случае смерти работника его заработная плата выдается членам его семьи или лицу, находившемуся на иждивении умершего на день его смерти. Выдача заработной платы производится не позднее недельного срока со дня подачи работодателю соответствующих документов.

¹ В данном случае речь идет о МРОТ, применяемом для регулирования оплаты труда и определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, а также для иных целей обязательного социального страхования.

10.4. Виды и состав заработной платы

К общей сумме оплаты труда относятся:

- заработная плата, начисленная в соответствии с принятыми на предприятии (в организации) формами и системами оплаты труда за фактически выполненную работу;
- выплаты стимулирующего характера (премии, надбавки и т. п.);
- выплаты компенсационного характера, связанные с режимом и условиями труда;
- оплата неотработанного времени в соответствии с трудовым законодательством и коллективным договором;
- стоимость продукции, выдаваемой работникам в порядке натуральной оплаты;
- стоимость бесплатно предоставляемых в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания, продуктов, фирменной одежды и т. п.

В качестве стимулирующих выплат в ч. 1 ст. 129 ТК РФ указаны доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты. Согласно ч. 2 ст. 135 ТК РФ данные выплаты устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативно-правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

В отличие от компенсационных выплат доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты не связаны с оплатой труда в каких-либо особых условиях (например, за работу во вредных условиях) и не ограничены законодательно минимальным или максимальным размером. Поэтому определение условий, порядка выплаты стимулирующих начислений, а также их размера — прерогатива работодателя.

К выплатам стимулирующего характера относятся персональные надбавки. Как правило, они устанавливаются работникам за более высокую квалификацию. Например, если работнику присвоена ученая степень или он имеет документ об успешном прохождении повышения квалификации. Значительный опыт работы также может служить основанием для назначения персональной надбавки.

Если система оплаты труда предусматривает установление и выплату работнику персональной надбавки, то согласно ч. 2 ст. 57 ТК РФ условия

об оплате труда, в том числе о надбавках и поощрительных выплатах, включаются в трудовой договор в качестве обязательных.

Стимулирующие выплаты могут быть установлены работодателем как в твердой денежной сумме, так и в процентах от оклада (тарифной ставки), от выполненного объема работы. Перечень оснований для начисления премии работодатель определяет самостоятельно.

Компенсационные выплаты — это доплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, доплаты за условия труда, надбавки при выполнении работ в определенных условиях и т. п.

К доплатам, обусловленным районным регулированием оплаты труда, относятся районные коэффициенты, надбавки к заработной плате за работу в районах Крайнего Севера и др.

К доплатам за условия труда относятся доплаты за работу в тяжелых и вредных условиях труда, в местностях с особыми климатическими условиями, при выполнении работ в условиях, отклоняющихся от нормальных (при выполнении работ различной квалификации, совмещении профессий (должностей), сверхурочной работе, работе в ночное время, выходные и нерабочие праздничные дни, при выполнении работы подвижного и разъездного характера и др.)

К надбавкам при выполнении работ в определенных условиях относятся надбавки за работу вахтовым методом и т. п.

Оплата неотработанного времени — это оплата очередных и дополнительных отпусков, оплата рабочего времени работников, привлекаемых к выполнению государственных или общественных обязанностей, оплата простоев не по вине работника, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, выплаты на период трудоустройства уволенным работникам в связи с сокращением численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации и др.

Кроме того, выделяют выплаты социального характера, которые связаны с предоставлением работникам социальных льгот, в частности на лечение, отдых, проезд, трудоустройство.

Различают и такие доплаты и выплаты, как материальная помощь, дивиденды и проценты по акциям, трудовые и социальные льготы, компенсационные выплаты в связи с повышением цен, надбавки к пенсиям и др., которые не включаются в фонд оплаты труда.

Для целей бухгалтерского учета заработную плату подразделяют на основную и дополнительную.

Под *основной заработной платой* принято понимать ту часть заработка работника, которая начислена по тарифным ставкам (окладам) за фактически отработанное время или выполненный объем работ. К ней относятся доплаты, премии, премиальные надбавки и т. п., оплата простоев. Это относительно постоянная часть заработной платы.

К *дополнительной оплате* принято относить поощрительные выплаты — ту часть системы оплаты, которая нацеливает работника на достижение показателей, расширяющих или выходящих за круг обязанностей, предусмотренных основной нормой труда. Она включает в себя выплаты, предусмотренные трудовым законодательством и коллективным договором, за неотработанное время рабочих и служащих: оплата отпусков, времен выполнения государственных и общественных обязанностей, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов работы подростков и т. п.

10.5. Учет рабочего времени

Согласно ст. 91 ТК РФ рабочее время — это время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен выполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени.

В зависимости от продолжительности различают:

- нормальную продолжительность рабочего времени;
- сокращенную продолжительность рабочего времени;
- неполное рабочее время.

Согласно ст. 91 ТК РФ *нормальная продолжительность рабочего времени* работников не может превышать 40 часов в неделю.

Эта норма определена ТК РФ в качестве исходной, и именно исходя из этого общеустановленного правила должна исчисляться меньшая норма рабочего времени, предусмотренная для некоторых категорий работников. Кроме того, производной от этой нормы является продолжительность рабочего времени за другие периоды: день, месяц, квартал, год. Продолжительность рабочей недели, рабочего дня и количество рабочих дней в определенном календарном периоде исчисляются расчетным путем.

В соответствии с действующим порядком норма рабочего времени на определенные периоды времени исчисляется по расчетному графику пятидневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье, исходя из следующей продолжительности ежедневной работы (смены):

- при 40-часовой рабочей неделе — 8 часов;
- при продолжительности рабочей недели менее 40 часов — количество часов, получаемое в результате деления установленной продолжительности рабочей недели на пять дней.

Исчисленная таким образом норма рабочего времени распространяется на все режимы труда и отдыха. Режим рабочего времени организации — это распределение работы в течение конкретного календарного периода.

Работодатель обязан вести учет фактически отработанного каждым работником времени.

Учет рабочего времени необходим для определения продолжительности рабочего времени, для установления вознаграждения и контроля за соблюдением правил распорядка рабочего дня.

Учет использования рабочего времени осуществляется на основании табельного учета.

10.6. Документальное оформление операций по оплате труда

Все операции, связанные с учетом расчетов с персоналом по оплате труда, должны подтверждаться документами.

Для учета личного состава, начисления и выплаты заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденных Постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты» (далее — Постановление № 1). Согласно Постановлению № 1 все документы, связанные с расчетами с персоналом по оплате труда, можно разделить на две группы:

- кадровые документы;
- документы по расчету заработной платы.

Кадровые документы, как и документы по оплате труда, должны быть у всех организаций и индивидуальных предпринимателей. Большинство таких документов имеет длительный срок хранения (75 лет или постоянно).

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма № Т-1) применяется для оформления и учета принимаемых на работу сотрудников по трудовому договору. В приказе указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы. Приказ подписывается руководителем организации и объявляется работнику под расписку. На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка, в бухгалтерии открывается лицевой счет работника. Форма № Т-1а «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу» оформляется при приеме на работу группы работников.

Обязательным документом кадрового учета является личная карточка работника (форма № Т-2), которая заполняется на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения и других документов, предусмотренных законодательством. В личную карточку заносятся всевозможные сведения о работнике: о дате и месте рождения, образовании, знании иностранного языка, составе семьи, отпусках, перемещениях по работе.

Для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации применяется штатное расписание (форма № Т-3). Этот документ представляет собой перечень структурных подразделений, должностей с указанием штатных единиц и окладов (тарифных ставок), надбавок и месячный фонд заработной платы, утвержденный руководителем организации. Изменения в штатное расписание вносятся также по приказу руководителя. На основании этого документа можно определить запланированную сумму расходов на оплату труда. Однако этот документ не является обязательным, поэтому составляется по усмотрению руководства и бухгалтеря.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6) применяется для оформления и учета отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором. Данный документ составляется работником кадровой службы, подписывается руководителем организации и объявляется работнику под расписку. На основании приказа оформляется запись в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Таким образом, форма № Т-60 предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска. № Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам» оформляется при предоставлении ежегодного отпуска и других видов отпусков группе работников.

Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-61) применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Данный документ составляется работником кадровой службы. Расчет причитающейся суммы заработной платы и иных выплат производится работником бухгалтерии.

Все работодатели должны составлять график отпусков по форме № Т-7. График составляется в конце предыдущего года на следующий год. От всех работников собирается информация о том, когда бы они хотели пойти в отпуск, затем эта информация анализируется, и начальник кадровой службы составляет указанный график.

Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (форма № Т-8) применяется для оформления и учета увольнения работника. Документ заполняется сотрудником кадровой службы, подписывается руководителем организации, объявляется работнику под расписку. На основании приказа оформляется запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)». Форма № Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)» оформляется при увольнении группы сотрудников.

Для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины применяются табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12) и табель учета рабочего времени (форма № Т-13). Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а форма № Т-13 — только для учета использования рабочего времени.

Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табели составляются в одном экземпляре уполномоченным на это лицом (табелящиком, мастером или иным уполномоченным на это лицом), подписываются руководителем структурного подразделения и кадровой службы. Табель передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванса) и для расчета заработной платы за месяц.

Если для работника установлена сдельная система оплаты труда, то одного табеля для начисления заработной платы недостаточно. В этом случае необходим документ для учета выработки. Поскольку унифицированных форм для этого не разработано, то организациям, начисляющим сдельную заработную плату, необходимо разрабатывать их самостоятельно.

Документом, в котором сразу фиксируются и начисление, и выплата заработной платы, является расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49). После начисления заработной платы расчетно-платежная ведомость передается кассиру, который по ней будет выдавать заработную плату работникам. Дополнительной графой в расчетно-платежной ведомости является подпись работника о получении причитающейся суммы.

Лицевой счет (форма № Т-54 (№ Т-54а)) предназначен для записи всех сведений о трудовой деятельности сотрудника: номера и даты приказов о приеме на работу, начисленные суммы, сведения об использовании отпусков, суммы предоставленных льгот (налоговых вычетов), удержания из заработной платы за каждый месяц. Лицевой счет открывают на каждый календарный год на каждого сотрудника организации.

Бланк формы № Т-54 используют, если бухгалтерский учет ведут вручную, бланк формы № Т-54а — если учет ведут на компьютере.

Основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника является трудовая книжка. Если работник трудился в фирме более 5 дней, то работодатель обязан внести в трудовую книжку запись об этом.

Трудовую книжку заводят на первом месте работы. Если у работника есть трудовой стаж, то работодателю необходимо заносить сведения в имеющуюся трудовую книжку.

В трудовую книжку заносятся записи только по основному месту работы. Совместителям никаких записей делать не нужно. Однако если работник хочет, чтобы запись о деятельности по совместительству была внесена в трудовую книжку, он должен попросить об этом по месту своей

основной работы. Тогда запись можно сделать при предъявлении документов, подтверждающих работу по совместительству.

Обязанность по ведению трудовых книжек ложится также и на работодателей — индивидуальных предпринимателей. Работодатель — физическое лицо, не являющийся индивидуальным предпринимателем, не имеет права производить записи в трудовых книжках работников и оформлять трудовые книжки работникам, принимаемым на работу впервые. Документом, подтверждающим время работы у физического лица, может являться только трудовой договор, заключенный в письменной форме.

10.7. Порядок начисления заработной платы

Для расчета заработка при повременной оплате труда необходима информация о количестве фактически отработанного времени и тарифной ставке.

При *простой повременной системе* оплаты труда организация оплачивает работникам фактически отработанное время.

Если работнику установлена часовая (дневная) ставка, то заработная плата определяется умножением часовой (дневной) тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней.

$$ЗП = S \cdot t,$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка; t — фактически отработанное время.

ПРИМЕР

Работнику ООО «Успех» установлена часовая тарифная ставка 150 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени за отчетный месяц отработано 150 часов. Норма рабочего времени в отчетном месяце составляет 160 часов.

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

$$150 \text{ руб.} \cdot 150 \text{ час.} = 22\,500 \text{ (руб.)}.$$

Работнику может быть установлен месячный оклад.

Если работник отработал все рабочие дни месяца, то в оплату ему начислят установленный оклад.

ПРИМЕР

Бухгалтеру ООО «Успех» установлен оклад в размере 35 000 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени отчетный месяц отработан полностью, следовательно, начисленная заработная плата составляет 35 000 руб.

Если работник отработал неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество дней и умножением полученного числа на количество фактически отработанных дней.

ПРИМЕР

Сотруднику ООО «Успех» установлен оклад в размере 40 000 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 22 рабочих дней отработано 15 рабочих дней, поскольку 5 дней он отсутствовал в связи с заболеванием (представлен листок нетрудоспособности).

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

$$40\,000 \text{ руб.} : 22 \text{ дня} \cdot 15 \text{ дней} = 27\,272,72 \text{ (руб.)}$$

Кроме того, сотруднику будет выплачено пособие по временной нетрудоспособности за 5 дней.

При *повременно-премиальной системе* заработная плата работника может быть определена по следующей формуле:

$$ЗП = S \cdot t \frac{P + Pp + PpY}{100},$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка; t — фактически отработанное время; P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей и условий премирования; Pp — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования, %; PpY — процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования.

ПРИМЕР

Сотруднику ООО «Успех» установлен оклад в размере 30 000 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 22 рабочих дней отработал

17 дней, поскольку 5 дней он находился в неоплачиваемом отпуске. Положением о премировании предусмотрена выплата ежемесячной премии в размере 25% от оклада.

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

1) повременная оплата труда:

$$30\,000 : 22 \cdot 17 = 23\,181,81 \text{ (руб.)};$$

2) премия:

$$23\,181,81 \cdot 25 : 100 = 5795,45 \text{ (руб.)};$$

3) повременно-премиальная оплата труда:

$$23\,181,81 + 5795,45 = 28\,977,26 \text{ (руб.)}.$$

При *сдельной оплате труда* расценки определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки (норм времени).

Сдельная расценка (Ср) определяется путем деления часовой (дневной) тарифной ставки ($\text{Ч}_{\text{дн. т. ст.}}$), соответствующей разряду выполняемой работы, на часовую (дневную) норму выработки ($\text{Ч}_{\text{дн. н. в.}}$):

$$\text{Ср} = \text{Ч}_{\text{дн. т. ст.}} : \text{Ч}_{\text{дн. н. в.}}$$

Сдельная расценка (Ср) может быть определена также путем умножения часовой или дневной тарифной ставки ($\text{Ч}_{\text{дн. т. ст.}}$), соответствующей разряду выполняемой работы, на установленную норму времени в часах или днях (НВ).

$$\text{Ср} = \text{Ч}_{\text{дн. т. ст.}} \cdot \text{НВ}.$$

При *прямой индивидуальной сдельной системе* заработной платы заработок рабочему может быть определен по следующей формуле:

$$\text{ЗП} = \sum \text{Р} \cdot \text{К}_{\text{изд}},$$

где Р — расценка на определенный вид или работы; $\text{К}_{\text{изд}}$ — количество обработанных изделий определенного вида.

ПРИМЕР

Рабочему-сдельщику ООО «Успех» установлена часовая тарифная ставка 150 руб. Норма выработки — 2 изделия в час. Расценка за единицу продукции составляет 75 руб. (150 : 2). Рабочий в соответствии с документом о выработке изготовил за месяц 100 изделий.

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

$$150 : 2 \cdot 100 = 7500 \text{ (руб.)}$$

При *прямой коллективной сдельной системе* заработок рабочих может быть определен с использованием коллективной сдельной расценки и общего объема произведенной продукции (выполненной работы) бригады в целом.

ПРИМЕР

Бригада рабочих ООО «Успех», состоящая из трех человек, выполнила в соответствии с договором объем работ по наряду. На выполнение задания было затрачено 340 часов. Сумма оплаты за выполненный объем работ составила 22 000 руб.

Члены бригады имеют различные часовые тарифные ставки, соответствующие уровню квалификации, и каждым отработано неодинаковое количество часов:

Ф. И. О.	Часовая тарифная ставка, руб.	Отработано, часов
Васильев А. А.	50	100
Сергеев Б. Б.	70	110
Лаврентьев В. В.	60	130
Всего		340

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

1. Определяется тарифный заработок членов бригады:

Васильев А. А.: $50 \cdot 100 = 5000$ (руб.);

Сергеев Б. Б.: $70 \cdot 110 = 7700$ (руб.);

Лаврентьев В. В.: $60 \cdot 130 = 7800$ (руб.).

Общая сумма тарифного заработка членов бригады составила 20 500 руб.

2. Определяется коэффициент распределения фактического заработка:

$$22\,000 \text{ руб. (сдельный заработок)} : 20\,500 \text{ руб. (тарифный заработок)} = 1,0731.$$

3. Определяется фактический заработок членов бригады:

Ф. И. О.	Зарплата по тарифу (руб.)	Коэффициент распределения	Фактический заработок (руб.)
Васильев А. А.	5000	1,0731	5365,50
Сергеев Б. Б.	7700	1,0731	8262,87
Лаврентьев В. В.	7800	1,0731	8370,18
Итого	20 500		22 000

Заработок рабочего или бригады рабочих при *сдельно-премиальной системе* может быть рассчитан по следующей формуле:

$$ЗП = \sum R_n \cdot G_n \cdot \left(1 + \frac{P + K + L}{100}\right),$$

где R_n — расценка на n -й вид продукции или работы; G_n — количество обработанных изделий n -го вида; P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей и условий премирования; K — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования, %; L — процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования.

ПРИМЕР

Рабочий-сдельщик ООО «Успех» выполнил норму выработки на 108 %. Заработная плата по сдельным расценкам составила 5000 руб. В соответствии с Положением о премировании за перевыполнение нормы выработки работнику выплачивается премия в размере 8 % от суммы заработка.

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

- расчет премии: $5000 \text{ руб.} \cdot 8 : 100 = 400 \text{ руб.};$
- расчет начисленной суммы с учетом премии: $5000 \text{ руб.} + 400 \text{ руб.} = 5400 \text{ руб.}$

Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале (по прогрессивно нарастающим расценкам), но не выше двойной сдельной расценки.

ПРИМЕР

Рабочий-сдельщик ООО «Успех» выполнил норму выработки на 115%. Заработная плата по прямым сдельным расценкам составила 7000 руб. В соответствии с договором оплата изделий, произведенных сверх 100 % (нормы), осуществляется в двойном размере к сдельным расценкам.

Заработная плата будет рассчитана следующим образом:

- начислено за изделия, произведенные сверх нормы: $7000 \cdot (115\% - 100\%) : 100\% \cdot 2 = 2100$ (руб.);
- начислено за месяц: $7000 + 2100 = 9100$ (руб.).

При *бестарифной системе* оплаты труда расчет заработной платы осуществляется следующим образом:

- определяется «стоимость» единицы значения коэффициента путем деления коллективного заработка на сумму коэффициентов всех работников;
- определенная базовая величина умножается на коэффициент (коэффициенты, если применяется первый вариант) каждого работника. При этом учитывается количество отработанного времени.

Индивидуальная заработная плата конкретного работника (q) равна:

$$ЗП = \frac{\text{ФОТ} \cdot \text{ККУ}_q \cdot \text{КТУ}_q \cdot t_q}{\sum_{q=1}^m \text{ККУ}_q \cdot \text{КТУ}_q \cdot t_q},$$

где ФОТ — фонд оплаты труда коллектива, распределяемый между работниками; ККУ_q — коэффициент квалификационного уровня, присвоенный работнику трудовым коллективом, баллы, доли, единицы; КТУ_q — коэффициент трудового участия в текущих результатах работы конкретного работника (q); t_q — количество рабочего времени, отработанного работником (q); m — число работников, участвующих в распределении оплаты труда.

К полученной величине расчетного заработка прибавляются индивидуальные доплаты, носящие компенсационный характер.

ПРИМЕР

За август 2011 г. фонд заработной платы ООО «Успех» составил 65 000 руб. Рабочий коллектив ООО «Успех» состоит из трех сотрудников: директора, руководителя отдела сбыта и менеджера по продажам.

Коэффициенты трудового участия, утвержденные руководителем организации, составляют:

- директор — 2,0;
- руководитель отдела сбыта — 1,5;
- менеджер по продажам — 1,0.

Общая сумма коэффициентов составляет: $2,0 + 1,5 + 1,0 = 4,5$.

Заработная плата директора ООО «Успех» составит:

$$65\,000 : 4,5 \cdot 2,0 = 28\,889 \text{ (руб.)}.$$

Заработная плата руководителя отдела сбыта ООО «Успех» составит:

$$65\,000 : 4,5 \cdot 1,5 = 21\,667 \text{ (руб.)}.$$

Заработная плата менеджера по продажам ООО «Успех» составит:

$$65\,000 : 4,5 \cdot 1,0 = 14\,444 \text{ (руб.)}.$$

При *аккордной системе* оплаты труда бригаде, состоящей из нескольких человек, выдается задание, которое необходимо выполнить в определенные сроки. За выполнение задания бригаде выплачивается денежное вознаграждение, которое делится между работниками исходя из того, сколько времени отработал каждый член бригады. Расценки по каждому заданию определяются администрацией организации по согласованию с работниками бригады.

ПРИМЕР

В ООО «Успех» бригада в составе двух маляров и одного подготовщика выполнила ремонт автомашины за 20 часов рабочего времени. Общая стоимость работ — 10 000 руб. Маляры работали 15 часов, а подготовщик — 5 часов.

Сумма выплат малярам за выполненную работу составит:

$$10\,000 : 20 \cdot 15 = 7500 \text{ (руб.)}.$$

Сумма, причитающаяся к выплате каждому маляру, составит:

$$7500 : 2 = 3250 \text{ (руб.)}.$$

Сумма, причитающаяся к выплате подготовщику, составит:

$$10\,000 : 20 \cdot 5 = 2500 \text{ (руб.)}.$$

При системе *плавающих окладов* сумма заработной платы работника рассчитывается следующим образом:

$$ЗП = О \cdot k,$$

где O — оклад работника; k — коэффициент повышения (понижения) заработной платы.

Коэффициент повышения (понижения) заработной платы руководитель организации определяет самостоятельно и утверждает своим приказом. Коэффициент можно рассчитать по формуле:

$$k = \frac{C}{\Phi OT},$$

где k — коэффициент повышения (понижения) заработной платы; C — сумма средств, направленных на выплату заработной платы; ΦOT — фонд оплаты труда, установленный в штатном расписании.

ПРИМЕР

Работнику ООО «Успех» установлена заработная плата по системе плавающих окладов. Согласно штатному расписанию общий фонд оплаты труда составляет 60 000 руб. Месячный оклад работника — 5000 руб.

В августе 2011 года на выплату заработной платы направлено 65 000 руб.

Коэффициент повышения заработной платы, утвержденный руководителем организации, составил:

$$65\,000 : 60\,000 = 1,1.$$

Заработная плата работника за август 2011 г. составит:

$$5000 \cdot 1,1 = 5500 \text{ (руб.)}.$$

Согласно ст. 149 ТК РФ работодатель обязан производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормальных, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни, несоответствие разряда работы разряду рабочего, простое не по вине рабочего и др.

Доплата за работу в ночное время. Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. При этом установленная продолжительность работы (смены) сокращается на 1 час. За часы ночной работы производится

доплата в размере 20 % часовой тарифной ставки (оклада (должностного оклада)), рассчитанного за час работы) за каждый час работы в ночное время.

ПРИМЕР

Рабочий-сдельщик ООО «Успех», которому установлена часовая тарифная ставка 25 руб., отработал в августе 2011 г. 160 часов, в том числе 9 ночных смен по 7 часов. Коллективным договором предусмотрена доплата в размере 65 % часовой тарифной ставки за каждый час ночной работы.

Расчет заработной платы:

1. Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет:

$$25 \times 160 = 4000 \text{ (руб.)}$$

2. Доплата за работу в ночное время составляет:

- доплата за 1 час работы в ночное время:

$$25 \cdot 65 : 100 = 16,25 \text{ (руб.)}$$

- доплата за работу в ночное время:

$$16,25 \cdot 9 \cdot 7 = 1023,75 \text{ (руб.)}$$

3. Всего заработная плата работника составила:

$$4000 + 1023,75 = 5023,75 \text{ (руб.)}$$

Оплата труда за работу в сверхурочное время. Согласно ст. 99 ТК РФ сверхурочная работа — работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени: ежедневной работы (смены), а при суммированном учете рабочего времени — сверх нормального числа рабочих часов за учетный период. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях.

Продолжительность сверхурочной работы не должна превышать для каждого работника 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Работодатель обязан обеспечить точный учет продолжительности сверхурочной работы каждого работника.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

ПРИМЕР

В июле 2011 г. в связи с производственной необходимостью работник ООО «Успех» отработал сверхурочно 4 дня по 3 часа. Общее количество отработанных часов составило 168 часов при норме рабочего времени 160 часов. Месячный оклад рабочего — 5000 руб.

Порядок расчета заработной платы:

- оплата за полностью отработанное время составит 5000 руб.;
- часовая тарифная ставка работника составит $5000 : 160 = 31,25$ (руб.).

1. Оплата за первые два часа сверхурочных работ производится в полуторном размере:

- оплата 1 часа работ:

$$31,25 \cdot 1,5 = 46,88 \text{ (руб.)};$$

- четыре дня по два часа

$$46,88 \cdot 8 \text{ час.} = 375,04 \text{ (руб.)}.$$

2. Оплата за последующие часы производится в двойном размере за каждый час сверхурочной работы:

- оплата 1 часа работ:

$$46,88 \cdot 2 = 93,76 \text{ (руб.)};$$

- два дня по два часа:

$$93,76 \cdot 4 = 375,04 \text{ (руб.)}.$$

3. Заработная плата за май составила:

$$5000 + 375,04 + 375,04 = 5750,08 \text{ (руб.)}.$$

Учет работающих сверхурочно оформляется табелем учета использования рабочего времени и справкой-расчетом бухгалтерии.

В соответствии со ст. 153 ТК РФ работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ст. 153 ТК РФ).

ПРИМЕР

В связи с производственной необходимостью работник ООО «Успех», которому установлен месячный оклад в размере 8000 руб., отработал в праздничный день 1 мая 6 часов. Норма рабочего времени в мае 2011 г. составила 160 часов. Общее количество отработанных часов составило 166 часов.

Порядок расчета заработной платы:

1. Оплата за полностью отработанное время составила 8000 руб.
2. Оплата за работу в праздничный день составила:

$$8000 : 160 = 50 \text{ (руб.)} — \text{ часовая тарифная ставка работника;}$$

$$50 \cdot 6 \cdot 2 = 600 \text{ (руб.)}.$$

3. Заработная плата за май составила:

$$8000 + 600 = 8600 \text{ (руб.)}.$$

Порядок исчисления оплаты за очередной отпуск

В соответствии со ст. 114 ТК РФ работники, состоящие в трудовых правоотношениях с работодателем, имеют право на отпуск. Работникам предоставляется:

- ежегодный основной оплачиваемый отпуск;
- ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска;
- отпуска без сохранения заработной платы;
- учебные отпуска.

Оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на отпуск за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данной организации. Согласно ст. 122 ТК РФ по соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев. Отпуск за второй и последующие годы работы может быть предоставлен в любое время года в соответствии с графиком отпусков. Запрещается непредоставление отпуска работнику в течение двух лет подряд.

Продолжительность очередного ежегодного отпуска составляет 28 календарных дней. При этом в соответствии со ст. 120 ТК РФ нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного основного или ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются.

Расчетным периодом являются 12 календарных месяцев, которые предшествуют дате предоставления отпуска. Например, когда сотрудник уходит в отпуск с 3 мая 2011 г., расчетный период будет определяться с мая 2010 г. по апрель 2011 г.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

ПРИМЕР

Работнику ООО «Успех» предоставлен очередной оплачиваемый отпуск продолжительностью 14 календарных дней с 28 июня 2011 г. по 11 июля 2011 г. включительно. Оклад работника составляет 25 000 руб., других выплат в пользу работника не производилось. Период с 1 июня 2010 г. по 31 мая 2011 г. отработан работником полностью, за исключением периода отпуска с 1 февраля 2011 г. по 14 февраля 2011 г.

Порядок расчета суммы отпускных:

1. Расчетный период — с 1 июня 2010 г. по 31 мая 2011 г.
2. Для расчета среднего заработка период предыдущего отпуска с 1 февраля 2010 г. по 14 февраля 2010 г. исключается из расчетного периода, а сумма начисленных за этот период отпускных не учитывается при расчете среднего заработка.

Количество календарных дней в феврале 2011 г., принимаемое для расчета среднего дневного заработка, составляет:

$$29,4 : 28 \cdot 14 = 14,7 \text{ (дн.)}.$$

Заработная плата за февраль 2011 г. составляет:

$$25\,000 : 19 \cdot 9 = 11\,842,11 \text{ (руб.)}.$$

Средний дневной заработок работника составляет:

$$(25\,000 \cdot 11 + 11\,842,11) : (29,4 \cdot 11 + 14,7) = 848,39 \text{ руб.}$$

3. Сумма отпускных, начисленная работнику в июне за 14 календарных дней отпуска, составляет:

$$848,39 \cdot 14 = 11\,877,46 \text{ (руб.)}.$$

Порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности

С 2011 г. пособие за первые три дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств страхователя, а за остальной период, начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности, за счет средств ФСС РФ.

Пособие выплачивается за счет ФСС с первого дня в случаях:

- необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- карантина застрахованного лица, а также карантина ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

В зависимости от продолжительности страхового стажа пособие выплачивается:

- страховой стаж 8 лет и более — 100 %;
- страховой стаж от 5 до 8 лет — 80 %;
- страховой стаж от полугода до 5 лет — 60 %;
- страховой стаж менее полугода — пособие выплачивается в размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц. В районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, в размере, не превышающем минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

Для начисления пособия по временной нетрудоспособности расчет среднего заработка производится за два календарных года, предшествующих году наступления нетрудоспособности, при этом в знаменателе расчета теперь не отработанное время, а фиксированная сумма — 730 дней. При этом сумма начислений в 2012 г. не может превышать максимум — 512 000 руб. нарастающим итогом с начала года.

Если сотрудник на момент наступления страхового случая работает в нескольких местах и в двух предшествующих календарных годах работал там же, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам выплачиваются по всем местам работы. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается по одному месту работы по выбору

сотрудника, и исчисляется исходя из среднего заработка у страхователя, выплачивающего пособие.

В средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС.

Средний заработок для расчета пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам не может быть меньше МРОТ. Пособие по уходу за ребенком не может быть меньше МРОТ за календарный месяц.

Алгоритм расчета пособия исходя из среднего заработка.

1. За каждый год (2010 и 2011-й) подсчитывается сумма начислений, облагаемых взносами в ФСС.

2. Отдельно каждая из сумм сравнивается с 415 000 руб., и берутся в расчет суммы, не превышающие 415 000 руб.

3. Суммируются полученные данные, делятся на 730 дней и умножаются на коэффициент в зависимости от стажа.

4. Определяется сумма к выплате путем умножения среднедневного заработка на количество календарных дней нетрудоспособности.

5. Сравнивается с суммой пособия, рассчитанной исходя из МРОТ, и берется максимальная.

ПРИМЕР

Сотрудник ООО «Успех» А. А. Алексеев заболел 25 февраля 2012 г. Больничный лист был закрыт 14 марта 2012 г. и 15 марта 2012 г. представлен в организацию для оплаты. Сотрудник работает в организации с 14 марта 2008 г. с должностным окладом 10 000 руб. В ноябре 2010 г. оклад ему был повышен на 1000 руб. и составил 11 000 руб. А. А. Алексеев в мае 2010 г. болел, заработная плата за май 2010 г. была выплачена ему в размере 6190,48 руб.

Кроме того, в 2011 г. А. А. Андрееву выплачивались премии:

- за IV квартал 2010 г. — в размере 2000 руб. и годовая премия за 2010 г. — 4000 руб.;
- за I, II и III кварталы 2011 г. — в размере 2000 руб.

В 2010 г. А. А. Андрееву выплачивались премии:

- за IV квартал 2009 г. — в размере 2000 руб., годовая премия за 2009 г. — 4000 руб.;
- за II квартал 2010 г. — в размере 1500 руб., за I и III кварталы 2010 г. — в размере 2000 руб.

Страховой стаж А. А. Андреева на момент нетрудоспособности составляет 5 лет и 6 месяцев.

1. Определяем расчетный период.

Расчетным периодом, за который берется оплата труда, является период с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2011 г.

2. Определяем размер заработной платы, начисленной за расчетный период.

Сумма заработной платы и премий, начисленных и выплаченных в 2010 г., составила:

$$10\,000 \text{ руб.} \cdot 10 \text{ мес.} + 11\,000 \text{ руб.} \cdot 2 \text{ мес.} + \\ + 2000 \text{ руб.} \cdot 4 \text{ мес.} + 4000 \text{ руб.} = 134\,000 \text{ руб.}$$

Сумма заработной платы и премий, начисленных и выплаченных в 2011 г., составила:

$$10\,000 \text{ руб.} \cdot 11 \text{ мес.} + 6190,48 \text{ руб.} + \\ + 2000 \text{ руб.} \cdot 3 \text{ мес.} + 1500 \text{ руб.} + 4000 \text{ руб.} = 127\,690,48 \text{ руб.}$$

3. Определяем размер среднего дневного заработка.

$$(134\,000 \text{ руб.} + 127\,690,48 \text{ руб.}) : 730 = 358,48 \text{ руб.}$$

4. Определяем размер дневного пособия.

Так как страховой стаж А. А. Андреева составляет 5 лет и 6 месяцев, то размер пособия равен 80 % среднего заработка:

$$358,48 \text{ руб.} \cdot 80\% = 286,78 \text{ руб.}$$

5. Рассчитываем размер пособия.

Сотрудник организации болел с 25 февраля по 14 марта 2012 г., следовательно, время болезни, подлежащее оплате, — 18 календарных дней.

Сумма начисленного пособия составила:

$$286,78 \text{ руб.} \cdot 18 \text{ дн.} = 5162,04 \text{ руб.}$$

Сумма пособия за первые три дня временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет организации, составила:

$$286,78 \text{ руб.} \cdot 3 \text{ дн.} = 860,34 \text{ руб.}$$

Сумма пособия за остальные дни временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет ФСС РФ, составила:

$$286,78 \text{ руб.} \cdot (18 \text{ дн.} - 3 \text{ дн.}) = 4301,7 \text{ руб.}$$

10.8. Удержания из заработной платы

В соответствии со ст. 137 ТК РФ удержания из заработной платы работников могут производиться только в случаях, непосредственно предусмотренных ТК РФ или иными федеральными законами.

Различаются три вида удержаний, производимых из начисленных в пользу физических лиц сумм заработной платы и прочих вознаграждений:

- обязательные;
- по инициативе работодателя;
- по инициативе работника.

Удержания из заработной платы осуществляются в определенной последовательности.

К *обязательным удержаниям* относятся:

- удержание суммы налога на доходы физических лиц (НДФЛ);
- удержания по исполнительным листам (алименты, административные штрафы и прочие суммы по исполнительным документам в пользу юридических и физических лиц, удержания сумм из заработной платы лиц, осужденных к исправительным работам).

Первыми подлежат удержанию суммы НДФЛ. Налог на доходы физических лиц исчисляется и уплачивается на основании главы 23 части второй Налогового кодекса РФ. В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. Налогообложение осуществляется по ставке 13 %.

Статьей 217 НК РФ определен перечень доходов физических лиц, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (государственные пособия, пенсии, компенсационные выплаты и др.).

Налоговые вычеты из доходов налогоплательщиков в соответствии со ст. 218–221 НК РФ дают основание уменьшать налогооблагаемый доход налогоплательщика. Налоговые вычеты представляют собой систематичных и носящих всеобщий характер налоговых вычетов, предусмотренных в твердо фиксированных суммах. Вычеты разделены на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ) предоставляются налогоплательщику одним из работодателей (по выбору налогоплательщика), являющихся источником выплаты дохода на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Удержания из заработной платы можно разделить на три группы:

- 1) обязательные удержания;
- 2) удержания по инициативе работодателя;
- 3) удержания по заявлению работника.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, — 50 % заработной платы, причитающейся работнику.

Выплачивая работникам доходы, организация обязана удержать налог на доходы по ставке 13 % и перечислить сумму налога в бюджет. В данном случае организация выступает в роли налогового агента. Налогом облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации в календарном месяце, уменьшенная на сумму доходов, не облагаемых налогом, и на сумму налоговых вычетов.

ПРИМЕР

В марте 2011 г. сотруднику ООО «Успех» Иванову И. И. были выплачены: основная часть заработной платы за февраль в сумме 10 920 руб., переменная часть составила 7500 руб. и материальная помощь в связи со смертью члена семьи в сумме 6000 руб.

- 1) Общая сумма доходов работника составит:

$$10\,920 \text{ руб.} + 7500 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} = 24\,420 \text{ руб.}$$

- 2) Сумма НДФЛ, исчисленная по обычной налоговой ставке (13 %), составит:

$$(24\,420 \text{ руб.} - 6000 \text{ руб.}) \cdot 13\% = 2394,6 \text{ (руб.)}$$

- 3) В марте 2011 г. работнику было выплачено:

$$24\,420 \text{ руб.} - 2394,6 \text{ руб.} = 22\,025,4 \text{ руб.}$$

После того как из заработной платы произведено удержание налога на доходы физических лиц, с оставшейся суммы производятся удержания по исполнительным листам. В исполнительных документах должны быть

оговорены размеры удержаний и реквизиты получателей, в пользу которых они производятся.

При удержании из заработной платы и приравненных к ней платежей и выдач по нескольким исполнительным документам за гражданином должно быть сохранено 50 % заработка.

ПРИМЕР

В соответствии с исполнительным листом с сотрудника ООО «Успех» удерживаются алименты на содержание несовершеннолетнего ребенка — 25 % от суммы доходов.

За январь 2012 г. работнику начислена заработная плата в размере 15 000 руб.

1. Определяется размер налога на доходы физических лиц.

Работник имеет право на стандартные налоговые вычеты:

▪ «детские» (на двоих детей) — по 2800 руб.

Налог на доходы физических лиц за январь составил:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 1400 \text{ руб.} \cdot 2) \cdot 13\% = 1586 \text{ руб.}$$

2. Определяется размер алиментов, подлежащих удержанию:

$$(15\,000 \text{ руб.} - 1638 \text{ руб.}) \cdot 25\% = 3353,5 \text{ руб.}$$

3. Сотрудник получит заработную плату в размере:

$$15\,000 \text{ руб.} - 1586 \text{ руб.} - 3353,5 \text{ руб.} = 10\,060,5 \text{ руб.}$$

10.9. Учет начисления и выплаты заработной платы

В соответствии с Планом счетов расчеты с персоналом организации по всем видам заработной платы, премии, пособия, пенсии работающих пенсионеров, а также причитающиеся работникам доходы по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия отражаются на синтетическом счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражается начисление заработной платы, по дебету — удержания из заработной платы.

Удержание налога на доходы физических лиц в бухгалтерском учете отражают следующим образом:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Взыскание алиментов и других обязательных платежей по исполнительным документам в бухгалтерском учете отражается проводкой:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по исполнительным документам».

При возмещении работником нанесенного им предприятию материального ущерба в бухгалтерском учете отражается следующая проводка:

Дебет счетов 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

На сумму выплаченной заработной платы оформляется следующая проводка:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 50 «Касса», субсчет «Касса организации» — выплачена из кассы заработная плата работникам организации.

Если не все работники в течение трех рабочих дней получили заработную плату, то оставшиеся невыплаченные суммы депонируются и сдаются на расчетный счет в банк. При этом в платежной или расчетно-платежной ведомостях против фамилий лиц, заработная плата которых осталась неполученной, кассир обязан поставить штамп или сделать отметку от руки «Депонировано» и составить реестр депонированных сумм. В конце ведомости кассир должен сделать надпись о фактически выплаченной сумме и о неполученной сумме заработной платы, сверить эти суммы с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Затем составляется расходный кассовый ордер. Операции по депонированию неполученной заработной платы отражаются в учете следующими проводками:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам» — депонирована не полученная работниками организации в срок заработная плата.

В соответствии с выбранной учетной политикой для целей бухгалтерского учета организация может создавать или не создавать резерв для выплаты предстоящих отпускных.

Если резерв на выплату отпускных не создается, то суммы начисленных отпускных отражаются в бухгалтерском учете записью:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства», 44 «Расходы на продажу» и т. д. Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислены суммы отпускных работникам организации.

Нередко отпуск работника приходится на два месяца. В таких случаях необходимо учитывать, что в соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации» 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 бухгалтерском учете текущего месяца отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Если создается резерв на выплату отпускных, то порядок отражения в бухгалтерском учете соответствующих операций следующий:

Дебет счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства», 44 «Расходы на продажу» и т. д. Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов» — отражено создание резерва на оплату отпускных;

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — списаны расходы на оплату отпускных за счет созданного резерва.

10.10. Учет отчислений на социальное страхование и обеспечение

С целью обеспечения работников организации пенсиями по старости, пособиями по временной нетрудоспособности по болезни, по уходу за ребенком, по беременности и родам и в других случаях работодатель ежемесячно производит отчисления во внебюджетные фонды, а именно: в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование

на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Базовые тарифы страховых взносов в зависимости от категории застрахованных лиц

Категория застрахованных лиц	Базовые тарифы страховых взносов на 2012 год				
	Пенсионный фонд РФ		Фонд социального страхования РФ	Фонд обязательного медицинского страхования	
	Страховая часть пенсии	Накопительная часть пенсии		Федеральный фонд ОМС	Территориальные фонды ОМС
Для лиц 1966 г. рождения и старше	26,0 %		2,9 %	3,1 %	—
Для лиц 1967 г. рождения и моложе	20,0 %	6,0 %	2,9 %	3,1 %	—

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат, вознаграждений и иных доходов, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу работников.

Плательщики страховых взносов определяют базу для начисления страховых взносов отдельно в отношении каждого работника с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

Для плательщиков страховых взносов база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в 2012 г. в сумме, не превышающей 512 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 512 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются.

Кроме взносов на социальные нужды, в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» организации производят отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению в соответствии с Планом счетов используется синтетический счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К данному счету открываются следующие субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

По кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются суммы начисленных страховых взносов в корреспонденции с дебетом тех счетов, на которые отнесены суммы начисленной оплаты труда:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов».

Суммы начисленных пособий по социальному страхованию отражаются следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Перечисление сумм страховых взносов во внебюджетные фонды отражается в учете следующим образом:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Начисления заработной платы				
1	Начислена заработная плата рабочим, занятым в основном производстве	20	70	Документы о выработке, табель учета

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
				рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
2	Начислена заработная плата рабочим, занятым изготовлением и приобретением материалов	10, 15	70	Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
3	Начислена заработная плата рабочим, занятым в операциях по осуществлению капитальных вложений	08	70	Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
4	Начислена заработная плата рабочим, занятым во вспомогательном производстве	23	70	Документы о выработке, табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
5	Начислена заработная плата руководителям цехов	25	70	Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
6	Начислена заработная плата работникам аппарата управления организацией	26	70	Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
7	Начислена заработная плата рабочим, занятым в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	70	Документы о выработке, табель учета рабочего времени,

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
				расчетно-платежная ведомость
8	Начислена заработная плата рабочим, занятым реализацией продукции	44	70	Табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
9	Начислена заработная плата рабочим, занятым в работах, не связанных с обычной деятельностью организации	91–2	70	Документы о выработке, табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость
10	Начислена заработная плата работникам организации за счет ранее созданного резерва	96	70	Документы о выработке, табель учета рабочего времени, расчетно-платежная ведомость, расчет бухгалтерии
Удержания из заработной платы				
11	Удержан из заработной платы НДФЛ	70	68	Расчет бухгалтерии, налоговая карточка
12	Удержаны из заработной платы суммы выданных в подотчет денежных средств	70	71	Приходный кассовый ордер, авансовый отчет, расчетно-платежная ведомость
13	Удержано из заработной платы за брак	70	73	Акт о наличии брака, расчетно-платежная ведомость

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
14	Удержано из заработной платы за недостачу товарно-материальных ценностей	70	73	Акт инвентаризации, расчетно-платежная ведомость
15	Удержано из заработной платы по исполнительным листам	70	76	Исполнительный лист, расчетно-платежная ведомость
Начисление и уплата страховых взносов во внебюджетные фонды				
16	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых в основном производстве	20	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
17	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых во вспомогательных производствах	23	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
18	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы руководителей цехов	25	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
19	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы работников аппарата управления организаций	26	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
20	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих,	29	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
	занятых в обслуживающих производствах и хозяйствах			страховых взносов
21	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых реализацией продукции	44	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
22	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых изготовлением и приобретением материалов	10, 15	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
23	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых в операциях по осуществлению капитальных вложений	08	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
24	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды от заработной платы рабочих, занятых в работах, не связанных с обычной деятельностью организации	91–2	69	Бухгалтерская справка-расчет, ведомость начисления страховых взносов
25	Перечислены страховые взносы во внебюджетные фонды	69	51	Выписка банка по расчетному счету, платежное поручение
26	Начислены пени и штрафы за нарушение порядка исчисления и уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды	91–2	69	Акт проверки, выписка банка по расчетному счету
27	Перечислены пени и штрафы во внебюджетные фонды	69	51	Выписка банка по расчетному счету, платежное поручение

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственной операций	Корреспонденция счетов		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Начисление и выплата пособия по временной нетрудоспособности				
28	Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств страхователя	20, 23, 25, 26, 29, 44	70	Листок нетрудоспособности, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
29	Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС	69	70	Листок нетрудоспособности, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
30	Выплачено пособие по временной нетрудоспособности	70	50 (51)	Расходный кассовый ордер (выписка банка по расчетному счету), расчетно-платежная ведомость (платежная ведомость)

РЕЗЮМЕ

Одно из центральных мест в системе бухгалтерского учета на любом предприятии по праву занимает учет труда и заработной платы.

Трудовые отношения, согласно ст. 15 ТК РФ, это «отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных

трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором».

Работодатель в соответствии с трудовым договором обязан своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату.

В соответствии с ч. 1 ст. 129 ТК РФ «заработная плата (оплата труда работника) — вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты 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 характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты)».

Согласно ст. 132 ТК РФ заработная плата каждого работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается.

Организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: тарифной системой, нормированием труда, формами оплаты труда.

По общему правилу заработная плата работников устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у работодателя системами оплаты труда.

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и оплата труда на комиссионной основе. Учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется с применением унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты.

Из заработной платы работников производится ряд удержаний, которые классифицируются на обязательные, удержания по инициативе работника и удержания по инициативе администрации организации.

Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Начисление заработной платы отражается по кредиту указанного счета, а удержания из заработной платы и выдача — по дебету.

С целью обеспечения работников организации пенсиями по старости, пособиями по временной нетрудоспособности по болезни, по уходу за ребенком, по беременности и родам и в других случаях работодатель ежемесячно производит отчисления во внебюджетные фонды, а именно:

в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование.

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат, вознаграждений и иных доходов, начисленных плательщиками страховых взносов за расчетный период в пользу работников.

Для учета расчетов по социальному страхованию и обеспечению в соответствии с Планом счетов используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Начисление страховых взносов во внебюджетные фонды отражается по кредиту указанного счета, а начисление пособий по социальному страхованию и перечисление страховых взносов во внебюджетные фонды — по дебету.

Информация о задолженности организации персоналу по оплате труда отражается в бухгалтерском балансе (форма 1) в разделе V по статье «Кредиторская задолженность».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каковы значение и задачи учета труда и его оплаты?
2. Каковы виды, формы и системы оплаты труда?
3. Каковы унифицированные формы первичной учетной документации по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда?
4. Как определяется размер заработной платы при повременной и сдельной формах оплаты труда?
5. Каков порядок исчисления среднего заработка?
6. Каков порядок начисления оплаты за очередной отпуск?
7. Каков порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности?
8. Какие виды удержаний из заработной платы существуют?
9. На каком бухгалтерском счете ведется учет расчетов с персоналом по оплате труда?
10. На каком бухгалтерском счете ведется учет страховых взносов во внебюджетные фонды?

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

- Основные нормативные документы
- Классификация производственных затрат
- Учет затрат на производство
- Учет и оценка незавершенного производства
- Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

11.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
3. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
4. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).
5. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
6. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».
7. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».
8. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
9. Отраслевые методические рекомендации (инструкции) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

11.2. Классификация производственных затрат

В процессе производства продукции, выполнения работ и оказания услуг предприятие расходует материальные, трудовые и финансовые ресурсы. В результате формируется себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг), что в конечном итоге позволяет определить финансовый результат работы предприятия.

Организация учета затрат на производство продукции должна обеспечить достоверное формирование фактической себестоимости продукции и правильное исчисление налогооблагаемой базы по прибыли и иным налогам.

При организации бухгалтерского учета затрат на производство следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Основной задачей бухгалтерского учета затрат на производство является калькулирование, т. е. исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции.

В соответствии с этой задачей затраты на производство группируют по следующим признакам:

1. По месту возникновения затрат:

- *затраты основного производства*, в котором непосредственно осуществляется производственный процесс по изготовлению продукции, предназначенной для реализации;
- *затраты вспомогательного производства*, которое непосредственно не связано с производством, а является обслуживающим его (затраты обслуживающих производств: инструментальный, транспортный, ремонтный цехи и т. п.).

2. По экономической роли в процессе производства затраты делят на:

- *основные*, непосредственно связанные с технологическим процессом производства (затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, заработная плата основных рабочих с отчислениями на социальные нужды, амортизация производственного оборудования и другие затраты);
- *накладные*, связанные с обслуживанием и управлением производственного процесса на предприятии (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).

3. По отношению к объему производства затраты подразделяют на:

- *переменные* расходы, которые зависят от изменения объема производства (сырье, материалы, основная заработная плата);

- *постоянные расходы*, сумма которых не изменяется при изменении объема производства (амортизация, арендная плата и т. п.).
- 4. По составу экономических элементов затраты делятся на:
 - *одноэлементные* — состоящие из одного элемента (зарботная плата, амортизация и т. п.);
 - *комплексные* — состоящие из нескольких элементов (цеховые, общехозяйственные расходы и др.).
- 5. По способу включения в себестоимость затраты подразделяют на:
 - *прямые*, связанные с производством отдельных видов продукции, работ, услуг (сырье, основные материалы, покупные изделия и полуфабрикаты, основная зарботная плата производственных рабочих и др.);
 - *косвенные*, связанные с производством нескольких видов продукции, которые включают в себестоимость с помощью специальных методов, определяемых исходя из отраслевых и технологических особенностей, путем распределения (расходы на содержание и эксплуатацию оборудования, цеховые, общехозяйственные и др.).

Затраты, образующие себестоимость продукции, группируются по экономическим элементам затрат и по калькуляционным статьям затрат.

К экономическим элементам относятся:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальное страхование;
- 4) амортизация основных средств;
- 5) прочие затраты.

Рассмотрим более подробно каждый элемент затрат.

В элемент «*Материальные затраты*» включается стоимость приобретенных сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых организацией непосредственно для производства продукции (работ, услуг), для обеспечения нормального технологического процесса, а также для упаковки продукции, для целей управления и т. п. Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

По элементу «*Зарботная плата*» учитывается основная и дополнительная зарботная плата всего промышленно-производственного персонала предприятия, включая премии рабочим, выплачиваемые из фонда

заработной платы, и заработная плата работников несписочного состава, относящегося к основной деятельности.

По элементу «*Отчисления на социальное страхование*» учитываются отчисления по установленным нормам на социальное страхование от общей суммы заработной платы, включенной в элемент «*Заработная плата*».

По элементу «*Амортизация основных средств*» учитывается сумма амортизационных отчислений, исчисленных исходя из первоначальной стоимости всех производственных основных средств предприятия и норм амортизационных отчислений.

В элемент «*Прочие затраты*» включаются все затраты, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных выше элементов затрат. К ним можно отнести: командировочные расходы, арендную плату, оплату услуг связи, услуг охраны, затраты на освоение новой техники, отчисления на научно-исследовательские и опытные работы, затраты на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, производимый сторонними организациями за счет предприятия и др.

Для получения информации о затратах по каждому из элементов используют данные, сгруппированные по кредиту соответствующих синтетических счетов:

- материальные затраты — по кредиту счета 10 «Материалы»;
- затраты на оплату труда — по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- отчисления на социальные нужды — по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- амортизация — по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;
- прочие затраты определяются по данным кредитовых оборотов по счетам:
 - 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками»;
 - 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
 - 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

Группировка затрат по экономическим элементам является обязательной для всех предприятий и позволяет определить структуру себестоимости, а также процентное соотношение удельного веса каждого элемента ко всей себестоимости продукта.

Группировка затрат по статьям калькуляции позволяет формировать производственную и полную себестоимость производимой продукции. Рекомендуемый Минфином РФ перечень статей затрат по статьям калькуляции:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления в фонды социального характера;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие расходы.

В зависимости от того, на каком этапе формируется себестоимость, различают **производственную себестоимость** (ст. 1–11) и **полную себестоимость** (ст. 1–12).

Более детальный перечень статей затрат калькуляции, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) должны определяться отраслевыми методическими указаниями по учету затрат на производство продукции, работ, услуг с учетом характера и структуры производства.

По указанным статьям расходов производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции. Поэтому эти статьи называются калькуляционными.

11.3. Учет затрат на производство

Для учета затрат на производство продукции (работ, услуг) используются следующие бухгалтерские счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

96 «Резервы предстоящих расходов».

По экономическому содержанию указанные счета однородны, так как предназначены для учета производственных затрат, но по целевому назначению различны и образуют три группы:

- 1) калькуляционные (20, 23, 28, 29);
- 2) собирательно-распределительные (25, 26);
- 3) отчетно-распределительные (96).

Для обеспечения учета затрат на производство по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются по видам выпускаемой продукции, выполняемым работам и оказываемым услугам на счете 20 «Основное производство», а затраты по продукции и услугам вспомогательных производств — на счете 23 «Вспомогательные производства» (см. с. 430). Оба счета по отношению к балансу — активные, сальдовые, по назначению — калькуляционные, по экономическому содержанию характеризуют состояние хозяйственных процессов.

Дебетовое сальдо означает сумму затрат на незавершенное производство (не законченные технологически и не сданные на склад готовые изделия или незавершенные работы, услуги).

Оборот по дебету показывает затраты отчетного периода, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг, потерей от брака.

Оборот по кредиту — списание затрат на выпуск готовой продукции (объем выполненных работ, оказанных услуг), списание затрат на окончательный брак. Все затраты в процессе производства носят характер полных фактических затрат и составляют так называемую фактическую себестоимость.

Счет 28 «Брак в производстве» (см. с. 431), хотя и является калькуляционным, выявляя фактическую себестоимость брака продукции, сальдо не имеет, т. е. ежемесячно закрывается. По дебету этого счета отражаются затраты на окончательный брак продукции, списание со счета 20 «Основное производство» и расходы по исправлению брака с кредита разных счетов, например, 10, 70, 69. По кредиту счета учитываются так называемые доходы от брака (лом, отходы, взыскание с виновных лиц и поставщиков и т. д.). Разница составляет потери от брака и включается в себестоимость продукции по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит
С_н — незавершенное производство на начало периода		
Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов при использовании в основном производстве	→ Д 20 К 02,05	Приняты к учету возвратные отходы, сданные на склад → Д 10 К 20
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции	→ Д 20 К 10	Отражена себестоимость окончательного брака → Д 28 К 20
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства	→ Д 20 К 25, 26	Отражен выпуск продукции основного производства (работ, услуг) по фактической производственной себестоимости → Д 40 К 20
Потери от брака включены в себестоимость продукции основного производства; возврат забракованной продукции в основное производство	→ Д 20 К 28	Отражена фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции → Д 43 К 20
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	→ Д 20 К 70	Списывается фактическая себестоимость сданных заказчику работ, оказанных услуг → Д 90 К 20
Начислен страховой взнос на заработную плату рабочих основного производства	→ Д 20 К 69	
Итого фактические затраты отчетного месяца		
С_к — незавершенное производство на конец периода		

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет	Кредит
С_н — незавершенное производство на начало периода	
Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов вспомогательных производств → Д 23 К 02, 05	Приняты к учету материалы, возвращенные из вспомогательных производств → Д 10 К 23
Отпущены сырье и материалы для нужд вспомогательных производств → Д 23 К 10	Отражены потери от неисправимого брака продукции вспомогательных производств → Д 28 К 23
Общепроизводственные и общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции вспомогательных производств → Д 23 К 25, 26	Отражено списание фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) вспомогательных производств → Д 40 К 23
Начислена заработная плата производственным рабочим вспомогательных производств → Д 23 К 70	Принятие к учету готовой продукции, изготовленной вспомогательными производствами → Д 43 К 23
Начислен страховой взнос на заработную плату рабочих вспомогательных производств → Д 23 К 69	
Итого затраты на выполненные работы отчетного месяца	
С_к — незавершенное производство на конец периода	

Счета 25 и 26 являются активными, балансовыми, собирательно-распределительными, не имеющими сальдо на отчетную дату. На счете 25 «Общепроизводственные расходы» (см. с. 432, 433) отражаются затраты по управлению цехами и расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией машин и оборудования, на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (см. с. 434) — расходы по управлению организацией.

Счет 28 «Брак в производстве»

Дебет	Кредит
С_н — нет	
Отражается стоимость материалов, израсходованных на устранение выявленного брака → Д 28 К 10	Приняты к учету материалы от забракованной продукции → Д 10 К 28
Отражена доля общепроизводственных расходов в составе затрат на устранение выявленного брака → Д 28 К 25	Удержание суммы с виновника брака (физических лиц) → Д 70, 73 К 28
Начислена заработная плата рабочим, занятым устранением выявленного брака → Д 28 К 70	Предъявление претензии поставщикам за поставку недоброкачественных материалов → Д 76 К 28
Начислен страховой взнос на заработную плату производственных рабочих, занятых устранением брака → Д 28 К 69	Включение потерь от брака в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства → Д 20 К 28
На основании расчетов списывается фактическая себестоимость окончательного брака → Д 28 К 20, 23	Включение потерь от брака в себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательного производства → Д 23 К 28
С_к — нет	

Оборот по дебету данных счетов — это затраты отчетного периода, связанные с содержанием производственных помещений, оборудования, рабочих мест, с их ремонтом, охраной труда, техникой безопасности, и прочие затраты. В конце отчетного месяца вся сумма произведенных затрат списывается с кредита соответствующего счета на дебет счетов 20, 23, 28.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»
Субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования»

Дебет	Кредит
С_н — нет	
Отражается стоимость материалов, использованных на содержание машин и оборудования → Д 25-1 К 10	Отражается списание части затрат на исправление брака → Д 28 К 25-1
Начислена амортизация оборудования и внутрицехового транспорта → Д 25-1 К 02	Отражается списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательного производства и их распределение между видами работ или изделиями → Д 20, 23 К 25-1
Начислена амортизация нематериальных активов, используемых при содержании и эксплуатации машин и оборудования → Д 25-1 К 05	
Начислена заработная плата и страховые начисления на заработную плату рабочих по наладке и обслуживанию оборудования → Д 25-1 К 69, 70	
Услуги, полученные со стороны на содержание оборудования и рабочих мест (энергия, сжатый воздух и т. п.) → Д 25-1 К 60	
Услуги вспомогательных производств → Д 25-1 К 23	
С_к — нет	

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»
Субсчет 2 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Кредит
С_н — нет	
Стоимость материалов, использованных на содержание зданий, сооружений, цехов и т. п. → Д 25-2 К 10	Списание части затрат на исправление брака → Д 28 К 25-2
Начислена амортизация прочих основных средств цеха → Д 25-2 К 02	Отражается списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательного производства и их распределение между видами работ или изделиями → Д 20, 23 К 25-2
Начислена амортизация нематериальных активов, используемых для цеховых нужд → Д 25-2 К 05	
Начислена заработная плата и страховые начисления на заработную плату управленческого персонала цеха → Д 25-2 К 70, 69	
Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений цеха → Д 25-2 К 60	
Расходы из подотчетных сумм на содержание зданий, сооружений, цеха, охрану труда и технику безопасности → Д 25-2 К 71	
С_к — нет	

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	Кредит	
С_н — нет		
Стоимость материалов, использованных на содержание зданий, сооружений заводоуправления, лабораторий и т. п. → Д 26 К 10	Списание части затрат на работы, выполненные цехами вспомогательных производств на сторону → Д 23 К 26	
Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения → Д 26 К 02	Отражается списание остальной части затрат на продукцию основного производства и распределение между видами продукции (работ, услуг) → Д 20 К 26	
Начислена амортизация нематериальных активов, используемых для управленческих нужд → Д 26 К 05		
Начислена заработная плата и страховые начисления на заработную плату управленческого персонала организации → Д 26 К 70, 69		
Услуги, полученные со стороны, на содержание зданий, сооружений организации → Д 26 К 60		
Командировочные расходы → Д 26 К 71		
С_к — нет		

Третья группа счетов (96) по назначению относится к отчетно-распределительным и связана с учетом затрат, отнесение которых на себестоимость определено некоторыми условиями.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства отчетного периода организация может создавать резервы, которые учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

Организация может создавать резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на ремонт основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» — балансовый, пассивный.

Кредитовое сальдо означает сумму созданного (включенного в затраты), но еще не использованного резерва.

Оборот по дебету показывает суммы, использованные в отчетном периоде по целевому назначению; оборот по кредиту — создание резерва за счет включения в себестоимость продукции (работ, услуг).

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Дебет	Кредит
С _н — сумма неиспользованного резерва по назначению (на оплату отпусков рабочим, на ремонт основных средств)	
	Образование резерва (его увеличение) в отчетном периоде → Д 20, 23, 25, 26 К 96
Использование резерва в течение отчетного периода → Д 96 К 02, 10, 60, 70, 69	
С _к — сумма неиспользованного резерва на конец периода	

Общая схема учета затрат на производство определяется типом и характером производства, количеством выпускаемой продукции, организацией и технологией производства.

Себестоимость выпускаемой продукции (работ и услуг) формируется на счете 20 «Основное производство», так как по способу включения в себестоимость затраты делятся на *прямые* и *накладные (косвенные)*, то часть затрат относится на счет 20 прямым способом, а часть — косвенным.

Прямые затраты — на основании первичных документов можно отнести на затраты определенного вида продукции, например материалы, заработная плата производственных рабочих, амортизация основных

производственных фондов и т. д. Они включаются непосредственно в себестоимость определенного вида продукции и относятся сразу на дебет счета 20 «Основное производство», а затраты вспомогательных производств — на дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

Накладные (косвенные) затраты — одновременно относятся ко всем видам выпускаемой продукции:

- затраты на оплату труда персонала аппарата управления организацией;
- затраты на оплату труда персонала, занятого исключительно хранением товаров, заготовлением материально-производственных запасов, сбытом товаров, работ, услуг и т. п.;
- амортизация машин и оборудования общего пользования;
- материальные расходы на проведение испытаний;
- контроль и содержание основных средств;
- расходы на приобретение воды, топлива, энергии всех видов;
- расходы на приобретение спецодежды и др. имущества, не являющегося амортизируемым.

Косвенные расходы (по обслуживанию производства и управления) учитываются в течение месяца по месту их осуществления на собирательно-распределительных счетах — по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании отчетного месяца затраты, учтенные на счетах 25 и 26, относят на счета 20, 23 для включения в себестоимость продукции (работ, услуг) путем распределения в соответствии с методикой, принятой на предприятии.

Способ распределения косвенных расходов между объектами калькуляции должен быть закреплён в учетной политике. Особенности использования выбранных методов распределения косвенных расходов зависят от видов производства, отраслевого характера, материалоемкости и трудоемкости производства и т. п.

При распределении косвенных расходов может быть выбран один из следующих вариантов:

- пропорционально основной заработной плате производственных работников;
- пропорционально материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально выручке и др.

ПРИМЕР

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в отчетном месяце составили 30 000 руб. На предприятии выпускают два вида изделий — «А» и «Б». Сумма прямых затрат по изготовлению изделия «А» составила 50 000 руб., по изделию «Б» — 100 000 руб.

В конце месяца списываются расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования для включения в себестоимость выпускаемых изделий **пропорционально сумме прямых затрат**.

Виды продукции	Прямые материальные затраты	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	Всего затрат
«А»	50 000	10 000	60 000
«Б»	100 000	20 000	120 000
Затраты для включения в себестоимость	150 000	30 000	180 000

При распределении расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования выбранным методом следует:

- 1) определить процент распределения:

$$(30\,000 \text{ руб.} : 150\,000 \text{ руб.}) \cdot 100\% = 20\%;$$

- 2) распределить косвенные расходы между изделиями:

- а) «А» $50\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% : 100\% = 10\,000 \text{ руб.};$
 б) «Б» $100\,000 \text{ руб.} \cdot 20\% : 100\% = 20\,000 \text{ руб.}$

ПРИМЕР

Общепроизводственные расходы за месяц составили 90 000 руб. На предприятии выпускают три вида изделий: «А», «Б» и «В». Сумма основной заработной платы производственных работников составила:

- по изделию «А» — 120 000 руб.;
- по изделию «Б» — 150 000 руб.;
- по изделию «В» — 180 000 руб.

При распределении общепроизводственных расходов методом **пропорционально заработной плате производственных работников** следует:

1. Определить коэффициент распределения:

$$K = 90\,000 : (120\,000 \text{ руб.} + 150\,000 \text{ руб.} + 180\,000 \text{ руб.}) = 0,2.$$

2. Распределить общепроизводственные расходы между изделиями «А», «Б», «В»:

а) изделие «А»: $120\,000 \text{ руб.} \cdot 0,2 = 24\,000 \text{ руб.};$

б) изделие «Б»: $150\,000 \text{ руб.} \cdot 0,2 = 30\,000 \text{ руб.};$

в) изделие «В»: $180\,000 \text{ руб.} \cdot 0,2 = 36\,000 \text{ руб.}$

Расходы, предварительно учтенные на собирательно-распределительных счетах, распределяются между остатками незавершенного производства и товарным выпуском продукции (работ, услуг), а после этого — между видами или группами однородной продукции (работ, услуг).

Перед калькулированием (расчетом) себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) должны быть оценены остатки незавершенного производства.

11.4. Учет и оценка незавершенного производства

К незавершенному производству относятся:

- продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом;
- незаконченные работы, не принятые заказчиком;
- готовые изделия, не принятые отделом технического контроля;
- не полностью укомплектованная продукция;
- готовая продукция, но не прошедшая испытания и технической приемки.

В течение месяца все затраты учитываются вместе, поэтому очень важно отделить затраты на выработанную продукцию от затрат, относящихся к незавершенному производству. Более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации.

В производствах с постоянными переходящими остатками незавершенного производства для определения затрат на выпущенную продукцию необходимо их ежемесячно оценивать. Ошибки в сведениях об остатках незавершенного производства повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяется на счете 20 «Основное производство», так как конечное сальдо по счету 20 определяется раньше кредитового оборота данного счета, поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
С_н — незавершенное производство (НЗП н. м.) на 1 мая 20XX г. 300 000 руб.	
Затраты за май (Зм) (дебетовый оборот сч. 20) 1 200 000 руб.	Себестоимость выпущенной продукции (оборот по кредиту сч. 20) $\text{НЗП н. м.} + \text{З м} - \text{НЗП к. м} =$ $300\,000 + 1\,200\,000 - 200\,000 =$ $= 1\,300\,000 \text{ руб.}$
С_к — незавершенное производство (НЗП к. м.) на 1 июня 20XX г. 200 000 руб.	

Остатки незавершенного производства оценивают по одному из следующих методов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной или плановой производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов.

ПРИМЕР

Оценка незавершенного производства по прямым статьям затрат

На предприятии технологический процесс изготовления изделий осуществляется в основном и сборочном цехах. Изделия находятся постоянно в незавершенном производстве каждого цеха, в разных количествах и на разных стадиях обработки. По акту инвентаризации на начало месяца установлено изделий:

- в основном цехе на 5-й операции — 8 шт.;
- в сборочном цехе на 2-й операции — 12 шт.

Данные для оценки незавершенного производства:

1) в основном цехе:

- расход материалов на 1 изделие — 40 000 руб.;
- заработная плата на сборку — 25 000 руб.;
- за 5-ю операцию — 18 000 руб.;

2) в сборочном цехе:

- расход материалов на 1 изделие — 30 000 руб.;
- заработная плата за полную сборку — 20 000 руб.;
- за 2-ю операцию, к моменту инвентаризации — 10 000 руб.

Стоимость незаконченных изделий (НЗП) по прямым затратам:

1. В основном цехе

Материалы $40\,000 \text{ руб.} \cdot 8 \text{ шт.} = 320\,000 \text{ руб.}$

Зарплата $18\,000 \text{ руб.} \cdot 8 \text{ шт.} = 144\,000 \text{ руб.}$

Итого: НЗП = 464 000 руб.

2. В сборочном цехе

Материалы:

- Основного цеха $40\,000 \text{ руб.} \cdot 12 \text{ шт.} = 480\,000 \text{ руб.}$
- Сборочного цеха $30\,000 \text{ руб.} \cdot 12 \text{ шт.} = 360\,000 \text{ руб.}$

Зарплата:

- Основного цеха $25\,000 \text{ руб.} \cdot 12 \text{ шт.} = 300\,000 \text{ руб.}$
- Сборочного цеха $10\,000 \text{ руб.} \cdot 12 \text{ шт.} = 120\,000 \text{ руб.}$

Итого: незавершенное производство (НЗП) $(480\,000 \text{ руб.} + 360\,000 \text{ руб.} + 300\,000 \text{ руб.} + 120\,000 \text{ руб.}) = 1\,260\,000 \text{ руб.}$

Всего: незавершенное производство (НЗП), по двум цехам $(464\,000 \text{ руб.} + 1\,260\,000 \text{ руб.}) = 1\,724\,000 \text{ руб.}$

ПРИМЕР

Оценка незавершенного производства по прямым статьям производственной себестоимости

На предприятии технологический процесс изготовления изделия состоит из четырех операций, после четвертой операции изделие становится готовым. По данным инвентаризации, в незавершенном производстве находятся 120 изделий конкретного наименования:

после 1-й операции — 20 шт.;

после 2-й операции — 70 шт.;

после 3-й операции — 30 шт.

Норма расхода материала на изделие — 35 руб./шт.

Расценки по операциям:

на первой операции — 12 руб./оп.;

на второй операции — 35 руб./оп.;

на третьей операции — 20 руб./оп.;

на четвертой операции — 6 руб./оп.

Процент общепроизводственных расходов к основной заработной плате — 80 %, общехозяйственных — 110 %; процент отчислений на социальные нужды — 31 %, в том числе страховые отчисления — 30 %, страхование от несчастного случая — 1 %.

Расчет незавершенного производства по статьям производственной себестоимости будет иметь следующий вид:

1) материалы — $120 \text{ шт.} \cdot 35 \text{ руб./шт.} = 4200 \text{ руб.};$

2) основная заработная плата:

после 1-й операции — $20 \text{ шт.} \cdot 12 \text{ руб./оп.} = 240 \text{ руб.};$

после 2-й операции — $70 \text{ шт.} \cdot (12 + 35) \text{ руб./оп.} = 3290 \text{ руб.};$

после 3-й операции — $30 \text{ шт.} \cdot (12 + 35 + 20) \text{ руб./оп.} = 2010 \text{ руб.}$

Итого сумма заработной платы — 5540 руб.;

3) отчисления на социальные нужды — $5540 \text{ руб.} \cdot 31\% = 1717 \text{ руб.};$

4) общепроизводственные расходы — $5540 \text{ руб.} \cdot 80\% = 4432 \text{ руб.};$

5) общехозяйственные расходы — $5540 \text{ руб.} \cdot 110\% = 6094 \text{ руб.}$

Итого себестоимость незавершенного производства — 21 983 руб.

11.5. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

К основным методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в бухгалтерском учете относят: простой, позаказный, поперечный и нормативный.

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции на предприятии зависит от вида производственного процесса и от вида продукции (работ, услуг).

Простой метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Простой метод учета затрат применяется в производствах, где производится один вид продукции, например угольная и газовая промышленность, энергетика, транспорт и т. п.

Особенностями данных производств являются: массовый тип производства, непродолжительный производственный цикл, ограниченная

номенклатура выпускаемой продукции, отсутствие запасов готовой продукции (или присутствуют в ограниченном количестве). Поэтому выпускаемая продукция или оказываемая услуга является одновременно и объектом учета затрат, и объектом калькулирования.

При простом методе учет затрат ведется на счете 20 «Основное производство», где и определяется фактическая себестоимость готовой продукции.

Списание фактической производственной себестоимости готовой продукции производится либо в дебет счета 43 «Готовая продукция», либо в дебет счета 40 «Выпуск продукции» — в зависимости от принятого предприятием в учетной политике варианта учета. Фактическая себестоимость единицы продукции рассчитывается путем деления фактической себестоимости всей выпущенной продукции на количество выпущенной продукции.

Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Позаказный метод учета применяется на мелкосерийных промышленных предприятиях, в научно-исследовательских институтах, в сфере здравоохранения, строительства, бытовых услуг.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, открываемый на заранее определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу). В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе основных статей калькуляции.

Заказ открывается на основании договора с заказчиком. В нем указывают: какие изделия и работы подлежат выполнению, объем (количество) продукции, сроки исполнения, исполнителей, договорную цену, формы расчетов и др. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Оформляют заказ на специальных бланках (выписывается по числу цехов, участвующих в выполнении заказа) и передают в бухгалтерию.

В процессе выполнения заказа его номер проставляется на всех первичных документах по прямым затратам производства (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных и др. документах на работы по выполнению заказа).

На каждый договор (заказ) в бухгалтерии заводится карточка, в которой учитываются все расходы (прямые и косвенные), образовавшиеся

в ходе исполнения работ по договору (заказу). Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами способом, определенным организацией в учетной политике для целей бухгалтерского учета. В карточки расходы заносятся накопительным итогом в течение всего периода выполнения работ. Суммируя расходы по карточкам невыполненных заказов (или выполненных, но не принятых заказчиком) на конец месяца, предприятие определяет объем незавершенного производства.

Прямые затраты в бухучете отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п.

Аналитический учет по счетам 20, 23 организуется в разрезе объектов калькулирования (видов работ, услуг).

Косвенные расходы учитываются на счетах: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» с последующим списанием в дебет счетов затрат по видам продукции, работ, услуг.

ПРИМЕР

В производстве находятся два заказа, открытые в феврале 20XX г.:

заказ № 1 — на 120 шт. изделий «А»;

заказ № 2 — на 180 шт. изделий «Б».

На 1 марта 20XX г. по дебету счета 20 «Основное производство» по каждому из заказов были учтены затраты (сальдо на начало месяца):

счет 20 «А» — 395 000 руб.;

счет 20 «Б» — 770 000 руб.

За март 20XX г. по заказам были произведены следующие затраты:

заказ № 1 — 490 000 руб.;

заказ № 2 — 832 000 руб.

В марте 20XX г. по заказу № 2 был выявлен окончательный брак в производстве.

Потери от брака составили:

- стоимость материалов — 500 руб.;
- заработная плата производственных рабочих — 700 руб.;
- страховые отчисления — 217 руб.;
- общепроизводственные расходы (50 % от заработной платы производственных рабочих) — 350 руб.

Итого себестоимость брака — 1767 руб., списано на виновников брака 267 руб.

Потери от брака — 1500 руб.

В течение марта заказ № 2 был выполнен полностью, а по заказу № 1 был произведен частичный выпуск в количестве 100 шт., остальные изделия в количестве 20 шт. остались в незавершенном производстве.

По данным инвентаризации рассчитана производственная себестоимость незавершенного производства по заказу № 1. Размер незавершенного производства составил 97 750 руб.

Расчет себестоимости изделий, выпущенных в марте 20XX г. по заказам № 1 и 2

Статья затрат	НЗП на 1 марта 20XX г. (120 шт.)	Затраты за март 20XX г.	Заказ № 1		
			Общая себестоимость выпуска (100 шт.)	Себестоимость 1 шт.	НЗП на 1 апреля 20XX г. (20 шт.)
Материалы	200 000	100 000	299 750	2997,5	250
Основная заработная плата производственных рабочих	100 000	200 000	250 000	2500	50 000
Отчисления на социальные нужды	35 000	70 000	87 500	875	17 500
Общепроизводственные расходы	30 000	60 000	75 000	750	15 000
Общехозяйственные расходы	30 000	60 000	75 000	750	15 000
Потери от брака	—	—	—	—	—
Итого	395 000	490 000	787 250	7872,5	97 750

Статья затрат	НЗП на 1 марта 20XX г. (180 шт.)	Затраты за март 20XX г.	Заказ № 2		
			Списано на брак	Общая себестоимость выпуска (180 шт.)	Себестоимость 1 шт.
Материалы	300 000	200 000	500	499 500	2775

Окончание табл.

Статья затрат	НЗП на 1 марта 20XX г. (180 шт.)	Затраты за март 20XX г.	Заказ № 2		
			Списано на брак	Общая себестои- мость выпуска (180 шт.)	Себестои- мость 1 шт.
Основная заработная плата производственных рабочих	200 000	300 000	700	499 300	2773,9
Отчисления на социальные нужды	70 000	105 000	217	174 755	970,9
Общепроизводственные расходы	100 000	150 000	350	249 650	1386,9
Общехозяйственные расходы	100 000	150 000	—	250 000	1388,9
Потери от брака	—	—	—	1500	8,4
Итого	770 000	905 000	1767	1 674 705	9304

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Попередельный метод предполагает учет затрат на производство не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

Попередельный метод применяется в таких отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки — переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой организация получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства, который также может быть видом товарной продукции. К таким видам производств относятся металлургическая, химическая промышленность, нефтепереработка, текстильное производство и др.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном методе учета затрат на производство прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного материала включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта будет составлять сумму затрат всех переделов (стоимость продукции в промежуточных переделах не калькулируется).

В организациях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т. е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Такое наложение в учете издержек производства называется внутривзаводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат в целом по организации. При полуфабрикатном методе учета затрат на производство учет полуфабрикатов ведется на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Достоинством попередельного метода является возможность определения себестоимости отдельных фаз обработки продукции по цехам, выявления места возникновения причины отклонений фактической себестоимости продукции от плановой или нормативной.

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии по каждому виду продукции составляется нормативная калькуляция по нормам расхода материальных и трудовых затрат.

Нормативный метод учета позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонений фактического расхода от действующих норм расхода материалов, заработной платы, а также смет расходов на обслуживание производства и управление.

Отклонением от норм может быть как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат.

Основанием нормативного метода учета являются *нормативные калькуляции*, т. е. калькуляции изделий, исчисленные по действующим на начало отчетного периода нормам. Себестоимость, рассчитанная на основе нормативных калькуляций, называется нормативной.

Исчисление фактической себестоимости продукции производится путем прибавления к нормативной себестоимости или вычета из нее выявленных в отчетном периоде отклонений от норм и изменений норм.

Для учета изготовленной продукции по нормативной себестоимости служит счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство 20 и 23. По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная себестоимость выпущенной продукции в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости продукции от нормативной. Превышение фактической себестоимости над нормативной (перерасход) списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» независимо от того, вся выпущенная продукция была реализована в отчетном периоде или нет. Экономия, т. е. превышение нормативной себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи».

В последнее время хорошо себя зарекомендовали методы:

- «директ-костинг» (Direct Costing);
- «стандарт-костинг» (Standard Costing).

Сущность метода прямых затрат, «директ-костинг», заключается в том, затраты делят на переменные и постоянные. При этом производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно-переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают

на счет 90 «Продажи», т. е. общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются, поэтому данный метод еще называют методом неполной себестоимости.

Система учета «стандарт-костинг» близка к нормативному методу. Она основана на жестком нормировании всех издержек и позволяет рассчитывать «стандартную» себестоимость продукции (работ, услуг).

В течение отчетного периода ведется учет отклонений фактических расходов от нормированных затрат. Суммы отклонений фиксируются на специальных счетах. В конце отчетного периода отклонения списываются на финансовые результаты и производится анализ отклонений.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация оборудования и прочих основных средств цехов	23, 25	02	Расчет
Начислена амортизация основных средств общехозяйственного назначения	26	02	Расчет
Начислена амортизация нематериальных активов	20, 23, 25, 26	04, 05	Расчет
Стоимость материалов, израсходованных на производство продукции (работ, услуг), обслуживание производства и управление, исправление брака по учетным ценам	20, 23, 25, 26, 28	10	Лимитно-заборные карты, требования-накладные
Списана фактическая себестоимость окончательного брака	28	20	Расчет
Отпущены в производство полуфабрикаты собственного производства	20	21	Требования-накладные
Списаны общепроизводственные расходы для включения в себестоимость продукции (работ, услуг)	20	25	Расчет
Списаны общехозяйственные расходы для включения в себестоимость продукции (работ, услуг)	20	26	Расчет

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
Списаны потери от брака продукции	20	28	Расчет
Начислены информационные, консультационные, аудиторские услуги:			Акты приемки выполненных работ, услуг
— стоимость услуг	26	60	
— НДС	19	60	
Приняты услуги поставщиков (газ, вода, электроэнергия):			Акты приемки выполненных работ, услуг
— стоимость услуг	20, 23, 25, 26	60	
— НДС	19	60	
Начислена арендная плата	23, 25, 26	76	Расчет
Начислен НДС по арендной плате	19	76	
Начислена заработная плата:			Наряды, табель
— основным производственным рабочим	20	70	
— рабочим вспомогательных производств	23	70	
— по исправлению брака	28	70	
— работникам непроизводственной сферы	29	70	
— управленческому и обслуживающему персоналу:			
— основных цехов	25	70	
— вспомогательных цехов	25	70	
— управления организации	23, 26	70	
Начислены страховые взносы по заработной плате:			Табель
— основных производственных рабочих	20	69	
— рабочих вспомогательных производств	23	69	
— работникам по исправлению брака	28	69	
— работникам непроизводственной сферы	29	69	

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
— управленческому и обслуживающему персоналу:			Табель
— основных цехов	25	69	
— вспомогательных цехов	25	69	
— управления организации	23, 26	69	
Списаны на производство командировочные расходы	20, 23, 25, 26	71	Авансовый отчет
Произведены отчисления в резерв:			Расчет
— на оплату отпусков работников	20, 23	96	
— на выплату вознаграждений	20, 23, 25, 26	96	
— на ремонт основных средств	23, 25, 26	96	
Начислены за счет созданного резерва отпускные и вознаграждения за выслугу лет	96	70	Расчетная ведомость
Принят от подрядчика выполненный ремонт основных средств:			Счет
— стоимость работ	96	60	
— НДС	19	60	
Включен предъявленный подрядчиком НДС в состав налоговых вычетов	68 — НДС	19	Справка
Списаны фактические затраты по выполненному ремонту основных средств хозяйственным способом за счет резерва	96	10, 23, 70, 69	Акт
Оприходованы отходы производства:			Требования-накладные
— основного	10	20	
— вспомогательного	10	23	
Списывается фактическая производственная себестоимость продукции вспомогательных производств, сданных работ и оказанных услуг:			Расчет
— для основного производства	25	23	

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
— для управления организации	26	23	
— проданных на сторону	90	23	
Оприходована на склад готовая продукция по фактической производственной себестоимости	43	20	Накладная
Списывается фактическая себестоимость сданных заказчику работ, оказанных услуг	90	20	

РЕЗЮМЕ

Основной задачей бухгалтерского учета затрат на производство является калькулирование, т. е. исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей товарной продукции. В соответствии с этой задачей учет затрат осуществляется в следующих разрезах:

- по месту возникновения затрат;
- по экономической роли в процессе производства;
- по отношению к объему производства;
- по составу экономических элементов;
- по способу включения в себестоимость.

В бухгалтерском учете различают прямые и накладные (косвенные) затраты на производство.

Прямые затраты — те, которые на основании первичных документов можно отнести на затраты определенного вида продукции, например материалы, заработная плата производственных рабочих, амортизация основных производственных фондов и т. д. Они включаются непосредственно в себестоимость определенного вида продукции.

Накладные (косвенные) затраты — это затраты, которые одновременно относятся ко всем видам выпускаемой продукции:

- затраты на оплату труда персонала аппарата управления организацией;
- на оплату труда персонала, занятого исключительно хранением товаров, заготовлением материально-производственных запасов, сбытом товаров, работ, услуг и т. п.;
- амортизация машин и оборудования общего пользования;

- материальные расходы на проведение испытаний;
- контроль и содержание основных средств;
- расходы на приобретение воды, топлива, энергии всех видов;
- расходы на приобретение спецодежды и др. имущества, не являющегося амортизируемым.

Эти затраты включают в себестоимость отдельных видов продукции путем распределения по окончании месяца общей суммой в соответствии с выбранным способом распределения косвенных затрат.

Затраты, образующие себестоимость продукции, группируются по экономическим элементам затрат и по калькуляционным статьям затрат.

Для обеспечения учета затрат на производство по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируются по видам изготавливаемой продукции на счете 20 «Основное производство», а затраты по продукции и услугам вспомогательных производств — на счете 23 «Вспомогательные производства». Оба счета балансовые, активные.

Дебетовое сальдо означает сумму затрат на незавершенное производство (не законченные технологически и не сданные на склад готовые изделия или незавершенные работы, услуги).

Оборот по дебету — затраты отчетного периода, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг, потери от брака.

Оборот по кредиту — списание затрат на выпуск готовой продукции (объем выполненных работ, оказанных услуг), списание затрат на окончательный брак. Все затраты в процессе производства носят характер полных фактических затрат и составляют так называемую фактическую себестоимость.

Основными методами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в бухгалтерском учете являются: позаказный, поперечный и нормативный. Другие методы обычно представляют собой разновидность перечисленных методов. Различаются основные методы друг от друга тем, что предлагают по-разному калькулировать себестоимость единицы продукции.

Позаказный метод применяется для учета затрат и калькулирования себестоимости индивидуальной продукции или группы однородных изделий (работ, услуг). Его применение возможно, если единица продукции (работ, услуг) обладает характерными свойствами, а сама продукция изготавливается отдельными партиями, количество которых можно четко определить.

Поперечный метод применяется в таких отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки — переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную

фазу обработки сырья, в результате которой организация получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства.

Нормативный метод калькулирования готовой продукции применяется в отраслях с массовым и серийным характером производства, а также в производстве изделий обширной номенклатуры. Нормативный метод учета позволяет своевременно выявлять и устанавливать причины отклонений фактических расходов от действующих норм расхода материалов, заработной платы, а также смет расходов на обслуживание производства и управление. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и другие производственные затраты.

К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Не относятся к незавершенному производству: разного рода материалы, полученные цехами, но не начатые обработкой, независимо от того, где они находятся; полученные со стороны и находящиеся в цехе полуфабрикаты, не начатые обработкой; комплектующие изделия и детали, не прошедшие операции сборки в узлы, и изделия; окончательно забракованные детали, полуфабрикаты, узлы и изделия.

Правильный и своевременный учет незавершенного производства — важное условие нормального функционирования промышленного предприятия.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что такое калькуляция?
2. Приведите классификацию затрат.
3. Какие затраты относятся к прямым и косвенным расходам?
4. Как группируются затраты по элементам?
5. Как группируются затраты по статьям калькуляции?
6. Какие бухгалтерские счета используются при учете затрат?
7. Как осуществляется формирование себестоимости в учете?
8. Какие методы учета затрат и калькулирования себестоимости существуют?
9. В чем особенность метода простого калькулирования?
10. В чем особенность метода позаказного калькулирования?
11. В чем особенность поперечного метода калькулирования?
12. В чем особенность нормативного метода калькулирования?

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

- Основные нормативные документы
- Определение продукции, ее состав и оценка
- Учет готовой продукции
- Особенности учета товаров
- Инвентаризация продукции и товаров

12.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Глава 27 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации.
3. Главы 21, 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.
4. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».
5. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».
6. Письмо Минфина РФ от 16 ноября 2004 г. № 07-05-14/298 «О вариантах оценки и бухгалтерского учета выпуска готовой продукции».
7. Письмо Роскомторга от 10 июля 1996 г. № 1-794/32-5 «Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли».
8. Постановление Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. № 100 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».
9. Постановление Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».
10. Постановление Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».
11. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

12.2. Определение продукции, ее состав и оценка

Продукция как экономическая категория — это совокупность потребительских стоимостей, созданных в процессе производственной деятельности путем воздействия живого труда на предметы труда с помощью средств труда.

С учетно-экономической точки зрения продукция — это прямой полезный результат деятельности обособленного предприятия в виде совокупности вновь созданных материальных благ, энергии определенного вида (например, электрической, паровой, тепловой и т. д.) и производственных услуг, обеспечивающих восстановление утраченной потребительной стоимости (например, проведение работ по капитальному ремонту и т. д.) или способствующих ее увеличению (например, окраска, отделка, модернизация оборудования и т. д.).

В состав продукции *не включаются*:

- бракованные изделия;
- отходы, представляющие собой остатки исходного сырья, независимо от возможности их дальнейшего использования;
- сырье и материалы, не вступившие в производственный процесс;
- сырье и материалы заказчика;
- результаты деятельности промышленных цехов и отделов непроизводственного характера (отделов технического контроля, заводских лабораторий, экспериментальных цехов и отделов заводоуправления и т. д.).

С учетной точки зрения в рамках отдельного предприятия продукция может находиться в различной степени готовности: готовая продукция, полуфабрикаты и незавершенное производство.

В соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (далее — ПБУ 5/01) готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи.

Готовая продукция — это активы (изделия и полуфабрикаты), полностью законченные обработкой (комплектацией) в организации, прошедшие проверку на соответствие условиям договора, действующим стандартам или утвержденным техническим условиям.

Изделия относятся к готовой продукции отчетного периода, если они оформлены приемо-сдаточной документацией и переданы на склад или заказчику. Готовая продукция должна быть сдана на склад для продажи

в подотчет материально ответственному лицу. Исключением являются крупногабаритные изделия и продукция, которые не могут быть сданы на склад по техническим или иным причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Полуфабрикаты — это продукция, которая требует дополнительной обработки (и обычно подлежит ей) на том же самом предприятии, на котором была произведена. Иначе говоря, это завершенная продукция только в пределах конкретного подразделения предприятия, кроме заключительного цеха. Если же полуфабрикаты соответствуют условиям признания активов в качестве готовой продукции в соответствии с ПБУ 5/01, то они включаются в состав готовой продукции.

К **незавершенному производству** относят продукцию (работы), не прошедшую всех стадий (фаз, переделов) обработки, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету готовой продукции:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов;
- учет количества и оценка запасов;
- оперативность (своевременность) учета запасов;
- достоверность;
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Оценка готовой продукции. Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Для организации количественного учета могут применяться натуральные и условно-натуральные показатели.

Натуральные показатели, характеризующие количество, вес, объем продукции, используют для количественного учета готовых изделий и товаров.

Условно-натуральные показатели единицы используют для получения обобщенных показателей по учету однородной продукции. Количество такой продукции по видам пересчитывают с помощью определенных коэффициентов в условный вес, типоразмер и т. д. Для расчета коэффици-

ента соотношения используют соотношение отдельных видов продукции по потребительским свойствам, по их энергоемкости, трудоемкости, уровню затрат и т. д. Например, измерение количества консервов в условных банках. Чтобы определить общий объем продукции в условно-натуральных единицах, сумму выпуска отдельных видов продукции необходимо умножить на коэффициенты соотношения, установленные для каждого вида продукции. Общий объем продукции в условно-натуральных единицах измерения можно представить следующей алгебраической формулой:

$$Q = q_1 \cdot k_1 + q_2 \cdot k_2 + \dots + q_n \cdot k_n,$$

где q — объем отдельных видов продукции в натуральном выражении; k — коэффициент соотношения для отдельных видов продукции; 1, 2, ..., n — число видов продукции.

Стоимостный показатель позволяет учитывать продукцию, находящуюся в разной степени готовности, т. е. и готовую продукцию, и полуфабрикаты, и незавершенное производство. В качестве стоимостных измерителей могут выступать: цены, себестоимость единицы изделия, нормативная себестоимость обработки изделий и т. д.

В настоящее время применяют следующие виды оценки готовой продукции:

по фактической производственной себестоимости, включающей все затраты, связанные с производством продукции. Этот способ оценки готовой продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции ограниченной номенклатуры при условии, что производственные затраты являются постоянными из месяца в месяц. В иных случаях использовать фактическую производственную себестоимость продукции в качестве ее учетной цены довольно проблематично, поскольку величина большинства затрат, формирующих фактическую себестоимость, становится известной только в конце месяца. К таким затратам могут относиться зарплата, амортизация основных средств, количество потребленной электроэнергии. В свою очередь, готовая продукция может быть принята к учету до того, как сформируется производственная себестоимость. Поэтому согласно ПБУ 5/01 и п. 204 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (далее — Методические указания) в анали-

тическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции разрешается применять учетные цены.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- а) фактическая производственная себестоимость;
- б) нормативная себестоимость;
- в) договорные цены;
- г) другие виды цен.

Кроме того, в качестве учетной цены могут использоваться:

- **свободные рыночные цены**, увеличенные на сумму налога на добавленную стоимость (при выполнении единичных заказов);
- **оптовые цены реализации продукции**;
- **свободные розничные цены** при реализации через розничную сеть;
- **договорные цены** в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен. Однако в этом случае учетная цена не будет характеризовать себестоимость реализуемой продукции.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации, который закрепляется в ее учетной политике.

При оценке **по нормативной производственной себестоимости**, включающей все нормируемые затраты, связанные с производством продукции, определяется отклонение нормативных затрат от фактических затрат за отчетный месяц.

При оценке **по плановой производственной себестоимости**, включающей все плановые затраты, связанные с производством продукции, также определяется отклонение плановых затрат от фактических затрат за отчетный месяц.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной (плановой) 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.

При оценке **по неполной (сокращенной) производственной себестоимости** или по прямым статьям затрат в себестоимость готовой продукции не включаются общехозяйственные расходы.

Общая стоимость готовой продукции должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции. Причем не имеет зна-

чения то, какая учетная цена используется. Поэтому при применении в течение отчетного периода учетных цен, отличных от фактической производственной себестоимости, в бухгалтерском учете оцениваются и отражаются отклонения фактической производственной себестоимости от учетных цен.

В бухгалтерском балансе готовая продукция может отражаться по фактической производственной себестоимости, по плановой (нормативной) производственной стоимости, по прямым статьям затрат.

Документальное оформление выпуска и движения готовой продукции

Все операции по выпуску и движению готовой продукции должны оформляться первичными учетными документами.

Выпуск готовой продукции из производственных цехов оформляется *приемо-сдаточными накладными, приемными актами, спецификациями* и другими первичными документами. Порядок оформления сдачи продукции, форма и содержание первичных документов зависят от сложности, комплектования готовой продукции, периодичности сдачи на склад. При изготовлении продукции по разовому заказу оформляется накладная, при изготовлении сложной, многокомплектной продукции — *приемо-сдаточный акт*. В массовых производствах, где готовую продукцию из цеха на склад передают многократно в течение смены, используются накладная и *приемо-сдаточная ведомость*. В ведомости фиксируется каждое поступление готовых изделий на склад в течение смены, по окончании которой подсчитывается общее количество принятых изделий и оформляется приемо-сдаточная накладная. Приемо-сдаточная ведомость остается на складе, приемо-сдаточная накладная используется для ведения бухгалтерского учета. Если организация выполняет работы или оказывает услуги, то оформляется акт сдачи-приемки работ или услуг.

Первичные документы по сдаче продукции выписываются в двух экземплярах, подписываются представителем подразделения — сдатчика продукции, заведующим складом и представителем службы технического контроля. Один экземпляр остается в цехе-сдатчике, а другой вместе с продукцией передается на склад и используется для ведения складского и бухгалтерского учета. Акт сдачи-приемки работ и услуг также оформляется в двух экземплярах, один из которых, с подписью представителя организации-исполнителя, передается заказчику, а другой, с подтверждением принятия работ и услуг представителем заказчика, остается у исполнителя.

В дальнейшем на его основании в бухгалтерской службе организации-исполнителя осуществляют расчет и отражение данных работ и услуг на счетах бухгалтерского учета.

В соответствии с Методическими указаниями количественный учет готовой продукции по ее видам, наименованиям, заказам, местам хранения, материально ответственным лицам организуется аналогично учету сырья и материалов либо бескарточным способом.

В первом случае готовая продукция учитывается на складе в карточках складского учета. Записи в карточках производятся на основании первичных документов в день совершения операций, при этом ежедневно выводятся остатки (при наличии операций). Карточки складского учета открываются на календарный год службой снабжения организации. При этом заполняются следующие реквизиты: номер склада, полное наименование материальных ценностей, сорт, артикул, марка, размер, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, год и т. д.

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.

Согласно п. 274 Методических указаний на складах (в кладовых) вместо карточек складского учета допускается ведение учета в книгах складского учета. В них на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. 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 или лица, им уполномоченного, и печатью. Книги складского учета регистрируются в бухгалтерской службе организации, о чем делается запись в книге с указанием номера по реестру.

Организацией может быть установлен иной порядок оформления книг складского учета.

Складской учет готовой продукции можно вести при помощи средств вычислительной техники. В этом случае оператором (кладовщиком) вводится информация (реквизиты), предусмотренная в карточках складско-

го учета, и данные первичных учетных документов непосредственно в средства вычислительной техники.

За определенные промежутки времени, но не реже одного раза в месяц, составляется оборотная ведомость (табуляграмма) по движению материальных ценностей, в которой отражаются: номера лицевых счетов; номенклатурные номера (если они имеются); наименования материальных ценностей и их отличительные признаки; единица измерения; цена; остаток на начало отчетного периода; приход за отчетный период; расход за отчетный период; остаток на конец отчетного периода.

Кроме того, при необходимости отдельно могут составляться сальдовые ведомости с указанием остатков материальных запасов на определенные даты (т. е. без указания оборотов).

При ведении складского учета с использованием средств автоматизации карточки складского учета могут не вестись.

При небольшой номенклатуре материалов и небольших оборотах разрешается на всех или на отдельных складах (кладовых) организации и подразделений вместо карточек (книг) складского учета вести месячные материальные отчеты. В них отражаются данные (реквизиты), которые имеются в карточках складского учета, остаток материалов на начало месяца, приход и расход за месяц и остаток на конец месяца.

Если в бухгалтерской службе учет материалов ведется по сальдовому методу, карточки заполняются по форме оборотной ведомости, с указанием по каждой операции по приходу и расходу цены, количества и суммы, остатки выводятся соответственно по количеству и сумме. Записи сумм в карточках, как правило, производит работник бухгалтерской службы.

В организациях, ведущих учет материалов по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник. В нем указываются вид каждого изделия, его отличительные признаки (марка, артикул, фасон и т. д.), присвоенный ему код, совокупный номенклатурный номер, закрепляемый за ним на все время производства и сбыта в данной организации, и учетные цены. Номенклатура-ценник может разрабатываться и в случаях, когда в организации применяются другие виды учетных цен.

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с раздельным 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.

12.3. Учет готовой продукции

Для учета выпуска готовой продукции бухгалтерия составляет *ведомость выпуска готовой продукции*, на основании которой осуществляются бухгалтерские записи на счетах синтетического учета.

Как было отмечено выше, в бухгалтерском учете готовую продукцию можно учитывать как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. При этом каждый из этих способов предполагает учет либо по полной себестоимости, либо по усеченной себестоимости (например, по прямым статьям затрат).

От выбранного варианта зависит порядок отражения готовой продукции на счетах бухгалтерского учета. Если предприятие учитывает готовую продукцию по фактической себестоимости, то для этого используется счет 43 «Готовая продукция».

ПРИМЕР

Согласно учетной политике ООО «Успех» учитывает готовую продукцию по фактической себестоимости. В июне 2012 г. изготовлено 5000 изделий, фактические расходы по их производству — 50 000 руб. Рассмотрим порядок отражения готовой продукции в июне бухгалтером предприятия.

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 20 «Основное производство» — 50 000 руб. — отражены фактические расходы на производство изделий.

Чаще всего предприятия используют нормативный метод учета готовой продукции. Это объясняется тем, что продажу продукции в течение месяца и ее фактическую себестоимость (она обычно определяется только в конце месяца) отразить достоверно в учете можно только этим способом. В этом случае предприятие может применить один из следующих вариантов: бухгалтерский учет готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без его использования.

В первом случае организация отражает готовую продукцию на двух счетах: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция».

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции, которая определяется в конце отчетного месяца по данным *ведомости сводного учета затрат на производство*, учитывается по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в корреспонденции со счетами учета затрат: 20 «Основное производство»; 23 «Вспомогательные производства»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

А по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается нормативная себестоимость произведенной готовой продукции в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция» и 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж».

Разница между дебетовым и кредитовым оборотом по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на конец месяца показывает отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной. Если будет выявлена экономия, т. е. превышение нормативной себестоимости над фактической, то ее сумма сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж». Перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной, списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» в полной сумме.

ПРИМЕР

Согласно учетной политике ООО «Успех» учитывает готовую продукцию по нормативной себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В июне 2012 г. изготовлено 5000 изделий, фактические расходы по их производству — 500 000 руб., а нормативная (плановая) себестоимость одного изделия — 90 руб.

Рассмотрим порядок отражения готовой продукции в июне 2010 г. бухгалтером предприятия:

Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Кредит счета 20 «Основное производство» — 500 000 руб. — отражены фактические расходы по производству изделий;

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 450 000 руб. (90 руб./ед. · 5000 ед.) — отражена нормативная себестоимость изделий;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — 50 000 руб. (500 000 – 450 000) — списано превышение фактической производственной себестоимости над нормативной.

При втором варианте, когда организация для учета готовой продукции не применяет счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», используется счет 43 «Готовая продукция». Согласно Методическим указаниям к нему открываются два субсчета: «Готовая продукция по учетным ценам» и «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

По дебету счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» и кредиту счетов учета затрат отражается нормативная себестоимость изделий. В конце отчетного месяца, когда на основании данных ведомости сводного учета затрат на производство определяется фактическая себестоимость готовой продукции, разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью.

ПРИМЕР

Согласно учетной политике ООО «Успех» учитывает готовую продукцию по нормативной себестоимости без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». В июне 2012 г. изготовлено 5000 изделий, фактические расходы по их производству — 500 000 руб., а нормативная (плановая) себестоимость одного изделия — 90 руб.

Рассмотрим порядок отражения готовой продукции в июне 2012 г. бухгалтером предприятия:

Дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам»

Кредит счета 20 «Основное производство» — 450 000 руб. — отражена нормативная себестоимость изделий;

Дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

Кредит счета 20 «Основное производство» — 50 000 руб. — отражено отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной.

Независимо от метода определения учетных цен, общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен может производиться пересчет остатков готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой) учетной цене.

Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года и в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

- сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»;
- сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету 43 «Готовая продукция»; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью.

Пересчет учетной стоимости не должен приводить к изменению общей стоимости готовой продукции, т. е. сумм остатков по обоим субсчетам, вместе взятым.

Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в связи с изменением учетных цен может не производиться. В этом случае каждая партия готовой продукции списывается по тем учетным ценам, по которым она была оприходована.

Пересчет учетной стоимости готовой продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

12.4. Особенности учета товаров

Товары — это часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи, перепродажи или комплектации готовой продукции без дополнительной обработки.

Операции по учету товаров ведутся и в специализированных торговых организациях (магазинах, универмагах, ларьках, киосках и т. п.), и в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность. Продукты, изделия, материалы, предназначенные для продажи, поступают в эти организации по различным каналам: безвозмездно, по бартерным сделкам, в счет вклада в уставный капитал, приобретаются специально для продажи.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, п. 13 ПБУ 5/01, Методическим указаниям в организациях, занятых торговой деятельностью, товары отражаются в учете и бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. В зависимости от принятого варианта учетной политики организации, ведущие учет товаров по покупным ценам, могут:

а) учитывать товары по ценам приобретения по дебету счета 41 «Товары», а расходы, связанные с их заготовкой и доставкой, по дебету счета 44 «Расходы на продажу»;

б) учитывать товары в суммах фактических затрат на их приобретение, т. е. включать в покупную стоимость кроме цены, предусмотренной договором, расходы по закупке и транспортировке.

В организациях розничной торговли учет товаров обычно ведут по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок и скидок.

Оценка товаров на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии.

Если товары учитываются по продажным ценам, на остаток непроданных товаров начисляется соответствующая сумма торговой наценки.

Документальное оформление поступления и движения товаров

Товары для продажи и перепродажи поступают от юридических и физических лиц на основе договоров купли-продажи, комиссии, мены и т. д. Сопроводительными документами при поставке являются *счет-фактура, товарно-транспортная накладная, сертификат качества* и другие документы. К счетам-фактурам и товарно-транспортным накладным при

необходимости могут прилагаться документы, подтверждающие количество и качество тех или иных изделий и т. п. При поступлении товаров покупатель обязан проверить количество (по массе брутто или нетто, по количеству товарных единиц, по числу мест товаров) и качество (комплектность, сохранность, соответствие условиям договора поставки и т. д.) приобретенных для продажи изделий в порядке, установленном правовыми актами или обычаями делового оборота. Получение и отпуск товаров производятся по *доверенностям*, которые выписываются и регистрируются в бухгалтерии организации. Прием-сдачу товаров на складе поставщика оформляют распиской в товарном документе материально ответственного лица, получившего и передавшего товар.

Для контроля за движением и сохранностью товаров используют *товарные отчеты* (форма № Торг-29 — для организаций розничной торговли, для неторговых организаций — форма, указанная в приложении 5 к Методическим указаниям). Они являются наиболее распространенным видом отчетности о наличии и движении товаров. Согласно Методическим указаниям в товарных отчетах отражаются остатки готовой продукции и товаров на начало и конец отчетного периода, поступления готовой продукции и товаров в организацию, продажа и списание готовой продукции и товаров по иным причинам. Данные показатели в товарных отчетах учитываются по фактической себестоимости. Объемы продаж и списаний готовой продукции и товаров указываются также в продажных ценах. Товарный отчет с приходными и расходными товарными и денежными документами ежедневно представляется бухгалтерской службе организации. К товарному отчету прилагается *«Ведомость движения готовой продукции и товаров»*. В ней отражаются поступления (приход) и расход готовой продукции и товаров с указанием их наименований, отличительных признаков и номенклатурных номеров (если они имеются), единицы измерения, количества, цены и суммы по продажным ценам (включая НДС). Если приход или расход готовой продукции и товаров оформлен документами с отражением вышеуказанных показателей, они в ведомости могут отражаться с указанием только общих (итоговых) сумм. В ведомости указываются итоговые суммы отдельно по приходу и расходу.

Учет наличия товаров

Организации, осуществляющие торговую деятельность и оказывающие услуги общественного питания, для обобщения информации о нали-

ции и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары». Помимо товаров на этом счете они учитывают покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, синтетический счет 41 «Товары» используют для учета продуктов, материалов, изделий, приобретенных специально для продажи, и готовых изделий, приобретенных для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно. Согласно п. 219 Методических указаний бухгалтерский учет готовой продукции, переданной для продажи подразделению организации, осуществляющему торговую деятельность (магазину) и не являющемуся юридическим лицом, ведется по счету 43 «Готовая продукция» на отдельном субсчете «Готовая продукция в неторговой организации». Передача готовой продукции из основной деятельности в подразделение организации, осуществляющей торговую деятельность, учитывается по счету 41 «Товары».

К счету 41 «Товары» открываются следующие субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли, а также буфетах организаций общественного питания, которые на этом же субсчете учитывают наличие и движение стеклянной посуды (банок, бутылок и т. п.).

Субсчет 41-3 «Тара под товаром и порожня» предназначен для учета наличия и движения тары под товарами и тары порожней.

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» учитывают наличие и движение товаров организаций, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность. Учет товаров ведется аналогично учету материально-производственных запасов.

Для обобщения информации о торговых наценках на товары в организациях розничной торговли при учете товаров по продажным ценам, о скидках, предоставляемых поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, на возмещение дополнительных транспортных расходов используется счет 42 «Торговая наценка».

Поступление товаров и тары от поставщиков на склад по стоимости приобретения отражается бухгалтерской записью:

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

В организациях розничной торговли при оценке оприходованных товаров по продажным ценам делают следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — оприходованы товары (тара) по стоимости их приобретения;

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 42 «Торговая наценка» — отражена разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам.

Затраты, связанные с приобретением товаров, отражаются бухгалтерской проводкой:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

ПРИМЕР

Магазин (организация розничной торговли) по договору купли-продажи приобрел 100 блузок по цене 600 руб. за штуку на общую сумму 70 800 руб. (в том числе НДС 18 % — 10 800 руб.). Посреднической организации, услугами которой воспользовался магазин, было выплачено комиссионное вознаграждение в сумме 7800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.). Для приобретения товаров магазином получен кредит в банке. Сумма процентов, начисленных за пользование кредитом (до принятия товаров к учету), составила 3000 руб. Магазин оценивает товары по стоимости их приобретения. В эту стоимость наряду с покупной ценой товаров включается стоимость услуг посреднической организации и проценты за пользование кредитом. Таким образом, стоимость блузок, по которой они будут приняты к бухгалтерскому учету, составит 69 000 руб. (60 000 руб. + 6000 руб. + 3000 руб.). Сумма НДС по приобретенным товарам — 12 600 руб. (10 800 руб. + 1800 руб.).

В бухгалтерском учете магазина будут сделаны следующие проводки:

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 69 000 руб. — товары оприходованы по фактической себестоимости;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 12 600 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным товарам.

ПРИМЕР

Магазин закупил в феврале 2012 г. 100 блузок по цене 590 руб. за штуку на общую сумму 59 000 руб. (в том числе НДС 18 % — 9000 руб.). На начало месяца другого товара в магазине не было. Затраты, связанные с приобретением товара, составили 7800 руб. (в том числе НДС 18 % — 1800 руб.). Покупная цена единицы товара (без НДС) равна 500 руб. (590 руб. : 118 руб. · 100). Магазин ведет учет товаров по продажным ценам. Торговая наценка на единицу товара (одну блузку) составляет 240 руб. Таким образом, продажная цена каждой блузки будет равна 740 руб. (500 руб. + 240 руб.).

При учете по продажным ценам расходы, связанные с приобретением товаров, не включаются в стоимость приобретения товаров, а учитываются в составе расходов на продажу (на счете 44 «Расходы на продажу»).

В бухгалтерском учете магазина будут оформлены следующие записи:

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 50 000 руб. — оприходованы товары по покупным ценам (за вычетом НДС);

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 9000 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным товарам;

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 42 «Торговая наценка» — 24 000 руб. — отражена сумма торговой наценки;

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 6000 руб. — отнесена на издержки обращения стоимость расходов, связанных с приобретением товаров;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1800 руб. — отражена сумма НДС по расходам.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на одноименном забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет товаров на складе и в бухгалтерии

Аналитический учет товаров на складе ведется в натуральных и стоимостных единицах измерения в разрезе материально ответственных лиц, номенклатурных и ассортиментных групп товаров и т. д. Основанием для аналитического учета товаров в торговле являются приходные и расходные первичные документы.

Согласно п. 240 Методических указаний применяется два способа учета товаров в местах хранения: сортовой и партионный.

При партионном способе материально ответственное лицо выписывает в двух экземплярах партионную карту, в которой по соответствующему товару указывается наименование, артикул, сорт, количество, цена за единицу товара, приход товара, выбытие товара, дата отпуска товара, номер расходного документа, а в расходном документе указывается номер партионной карты и количество отпущенного товара. Партионные карты регистрируются в специальном журнале. При полной реализации партии товаров материально ответственное лицо передает партионную карту в бухгалтерию для проверки.

При сортовом способе хранения товаров материально ответственное лицо ведет их учет в товарных книгах или на карточках сортового учета. В них отражается та же информация, что и в партионных картах, основанная на данных первичных документов.

Аналитический учет товаров в бухгалтерии зависит от способа учета, принятого на складе:

- партионный;
- сортовой;
- сальдовый (оперативно-бухгалтерский).

При первом способе бухгалтерия принимает от материально ответственного лица партионные карты, проверяет правильность заполнения по состоянию на 1-е число каждого месяца (или дату проведения инвентаризации) и составляет оборотную ведомость, каждая позиция которой соответствует определенной партионной карте. При этом осуществляется сверка движения товаров в натуральном выражении в оборотной ведомости с данными складского учета, суммовых итогов оборотных ведомостей с входящими и исходящими остатками, а также оборотами синтетического счета 41 «Товары». Результаты сверки оформляются актом за подписями бухгалтера и материально ответственного лица. Далее составляется сводная оборотная ведомость, итоги которой сопоставляются с данными синтетического счета 41 «Товары», и исправляются выявленные ошибки (п. 241 Методических указаний).

При использовании сортового способа бухгалтерия открывает карточки количественно-суммового учета по каждому материально ответственному лицу, проверяет правильность учетных записей по состоянию на 1-е число каждого месяца (или дату проведения инвентаризации), подводит итоги по приходу и расходу, выводят остатки и составляют оборотную ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету 41 «Товары».

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) товарно-материальных ценностей в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре ценностей. Учет их движения ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов ценностей бухгалтерской службой только в денежном выражении.

При оперативно-бухгалтерском (сальдовом) способе учета бухгалтерия проверяет правильность записей в карточках или товарных книгах, периодически (ежедневно или раз в несколько дней) составляет сальдовые ведомости на 1-е число каждого месяца по аналитическим счетам к синтетическому счету 41 «Товары» по каждому материально ответственному лицу и исправляет выявленные ошибки.

12.5. Инвентаризация продукции и товаров

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию запасов, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Инвентаризация готовой продукции и товаров осуществляется таким же образом, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав материально-производственных запасов. В ходе инвентаризации проверяют наличие готовой продукции и товаров путем обмера, взвешивания, обсчета и качественные характеристики (сортность, комплектность и т. д.). По результатам проведенной инвентаризации составляют инвентаризационные описи. В них указывают код, наименование, количество, номенклатурный номер, марку, сорт готовой продукции и товаров и другие отличительные признаки, предусмотренные в стандартах и технических условиях.

Поскольку готовые изделия и товары могут храниться не только на складах организации, но и в ее структурных подразделениях (цехах, магазинах на балансе организации и т. п.), и в других организациях на ответственном хранении, то в инвентаризационных описях они отражаются отдельно, но как единое целое.

Готовую продукцию и товары, находящиеся на ответственном хранении в других организациях, заносят в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение (сохранными расписками). В этих описях указывают наименование, количество, сорт, учетную стоимость товарно-материальных ценностей, дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты оправдательных документов. Сохранные расписки должны быть переоформлены на дату, близкую к началу инвентаризации.

Инвентаризационные описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями. На ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке в описи указывают наименование, количество, стоимость, дату отгрузки, перечень и номера документов, на основании которых эти ценности были учтены на счетах бухгалтерского учета. В описях на изделия, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке отражаются наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, номер и дата выписки расчетного документа.

Изделия, пришедшие в негодность, в инвентаризационные описи не включают, на них составляют специальный акт, в котором указывают причины и виновников порчи ценностей, сумму потерь от порчи.

Изделия, поступившие во время инвентаризации, принимают в присутствии инвентаризационной комиссии и включают в отдельную опись.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

- выявленные излишки ценностей приходяются по рыночным ценам и одновременно их стоимость относится в коммерческих организациях на финансовые результаты;
- недостача готовой продукции и товаров и их порча в пределах норм естественной убыли¹ списывают по распоряжению руководителя организации на издержки производства и обращения;
- недостача готовой продукции и товаров и их порча сверх норм должны относиться на виновных лиц. Если виновные лица не установлены или во взыскании с них отказано судом, убытки списывают на финансовые результаты.

При этом в бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующим образом:

Дебет счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — оприходованы выявленные излишки ценностей;

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — отражены выявленные недостачи, потери, хищения ценностей по учетным ценам;

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — отражены выявленные недостачи ценностей в пределах норм естественной убыли;

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — выявленные недостачи ценностей отнесены на виновное лицо;

¹ Постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 определено, что нормы естественной убыли, применяемые для определения допустимой величины безвозвратных потерь от недостачи и (или) порчи материально-производственных запасов, разрабатываются с учетом технологических условий их хранения и транспортировки, климатического и сезонного факторов, влияющих на их естественную убыль, и подлежат пересмотру по мере необходимости, но не реже одного раза в 5 лет.

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

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны суммы выявленной недостачи ценностей на финансовые результаты при отсутствии виновного лица.

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может производиться по решению руководства организации только за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении запасов одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

Согласно Методическим указаниям готовая продукция и товары, утраченные (уничтоженные) в результате стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, списываются с кредита счетов 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» по фактической себестоимости этих запасов с последующим отражением на счете учета финансовых результатов как прочие расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Страховые возмещения, поступающие в качестве компенсации потерь от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, учитываются в составе прочих доходов организации.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Оценка по фактической себестоимости				
1	Оприходована готовая продукция	43	20, 23, 29	Накладные
2	Оприходованы полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для реализации в составе готовой продукции	43	21	Накладные
Оценка по нормативной (плановой) себестоимости:				
а) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»				

Продолжение табл.

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
3	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40	Накладные, ведомость выпуска готовой продукции
4	Выпущена из производства готовая продукция (по фактической себестоимости)	40	20, 23, 29	Накладные, ведомость выпуска готовой продукции
5	Списано в конце отчетного месяца отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)	90	40	Бухгалтерская справка
б) без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»				
6	Выпущена из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43–1	20, 23, 29	Накладные, ведомость выпуска готовой продукции
7	Выявлено в конце отчетного месяца отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости	43–2	20, 23, 29	Накладные, ведомость выпуска готовой продукции
8	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости	90	43–2	Бухгалтерская справка
9	Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд	10	43	Накладные
10	Возвращена готовая продукция в цех для доработки и т. п.	20, 23, 28	43	Накладные

Окончание табл.

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
11	Оприходованы приобретенные товары по стоимости их приобретения	41	60	Договор купли-продажи, отгрузочные документы продавца
При учете в розничной торговле по продажным ценам				
12	Оприходованы приобретенные товары по стоимости их приобретения	41	60	Договор купли-продажи, отгрузочные документы продавца
13	Отражена торговая наценка	41	42	Бухгалтерская справка, реестр розничных цен
14	Отражены расходы, связанные с заготовкой и доставкой товаров	44	10, 60, 70, 69	Договор, накладные, ведомости
15	Создан резерв под снижение стоимости товарно-материальных ценностей	91	14	Бухгалтерская справка
16	Списана сумма созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей	14	91	Бухгалтерская справка

РЕЗЮМЕ

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи. Готовая продукция — это активы (изделия и полуфабрикаты), полностью законченные обработкой (комплектацией) в организации, прошедшие проверку на соответствие условиям договора, действующим стандартам или утвержденным техническим условиям.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях.

В настоящее время применяют следующие виды оценки готовой продукции: по фактической производственной себестоимости, по нормативной

производственной себестоимости, по плановой производственной себестоимости, по неполной (сокращенной) производственной себестоимости или по прямым статьям затрат. Кроме того, в качестве учетной цены могут использоваться: свободные рыночные цены, оптовые цены реализации продукции, свободные розничные цены при реализации через розничную сеть, договорные цены.

В бухгалтерском балансе готовая продукция может отражаться по фактической производственной себестоимости, по плановой (нормативной) производственной стоимости, по прямым статьям затрат.

Все операции по выпуску и движению готовой продукции должны оформляться первичными учетными документами: приемо-сдаточными накладными, приемными актами, спецификациями и другими первичными документами.

Порядок отражения готовой продукции на счетах бухгалтерского учета зависит от выбранного варианта ее оценки.

Так, если предприятие учитывает готовую продукцию по фактической себестоимости, то для этого используется счет 43 «Готовая продукция».

Чаще всего предприятия используют нормативный метод учета готовой продукции. В этом случае предприятие может применить один из следующих вариантов: бухгалтерский учет готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и без его использования.

В первом случае организация отражает готовую продукцию на двух счетах: 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция». При втором варианте, когда организация для учета готовой продукции не применяет счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», используется счет 43 «Готовая продукция». К нему открываются два субсчета: «Готовая продукция по учетным ценам» и «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

Товары — это часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи, перепродажи или комплектации готовой продукции без дополнительной обработки.

Товары для продажи и перепродажи поступают от юридических и физических лиц на основе договоров купли-продажи, комиссии, мены и т. д. Сопроводительными документами при поставке являются счет-фактура, товарно-транспортная накладная, сертификат качества и другие документы.

Товары отражаются в учете по стоимости их приобретения или по продажной цене. В зависимости от принятого варианта учетной политики организации, ведущие учет товаров по покупным ценам, могут:

а) учитывать товары по ценам приобретения по дебету счета 41 «Товары», а расходы, связанные с их заготовкой и доставкой, по дебету счета 44 «Расходы на продажу»;

б) учитывать товары в суммах фактических затрат на их приобретение, т. е. включать в покупную стоимость кроме цены, предусмотренной договором, расходы по закупке и транспортировке.

В организациях розничной торговли учет товаров обычно ведут по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок.

Синтетический учет товаров осуществляется на счете 41 «Товары». К нему открываются следующие субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам, используется счет 42 «Торговая наценка». Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение разницы между покупной и продажной ценами товара.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей. Инвентаризация готовой продукции и товаров осуществляется таким же образом, как и по другим материальным ценностям, входящим в состав материально-производственных запасов. По результатам проведенной инвентаризации составляют инвентаризационные описи. Результаты инвентаризации отражаются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц.

Товарно-материальные ценности, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели, или полно-

стью либо частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния ценностей. Снижение их стоимости отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва. Начисление резерва под снижение стоимости ценностей отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов (кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы») по мере отпуска относящихся к нему ценностей.

Резерв под снижение стоимости товарно-материальных ценностей создается по каждой единице ценностей, принятой в бухгалтерском учете.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что такое «продукция» и каков ее состав?
2. Что такое «готовая продукция»?
3. Какими первичными документами оформляется выпуск готовой продукции из производства?
4. По данным какого учетного документа определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции?
5. Какие варианты оценки готовой продукции организация может предусмотреть в учетной политике?
6. Какие варианты учета готовой продукции организация может предусмотреть?
7. Что такое «товары»?
8. На каких счетах осуществляется учет товаров?
9. Какими первичными документами оформляется наличие и движение товаров?
10. Каков порядок аналитического учета товаров?
11. Каков порядок отражения результатов проведенной инвентаризации?

УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

- Основные нормативные документы
- Реализация продукции, работ, услуг
- Учет расходов на продажу
- Учет продажи продукции
- Особенности учета реализации выполненных работ и оказанных услуг
- Особенности учета продажи товаров
- Учет комиссионной торговли

13.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Главы 21–29 (части первой), 30, 31, 51 (части второй) Гражданского кодекса Российской Федерации.
3. Главы 7 (части первой), 21, 22, 25 (части второй) Налогового кодекса Российской Федерации.
4. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».
5. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
6. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».
7. Письмо Минфина РФ от 16 ноября 2004 г. № 07–05–14/298 «О вариантах оценки и бухгалтерского учета выпуска готовой продукции».
8. Постановление Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 301 «Общероссийский классификатор продукции».
9. Постановление Правительства РФ от 7 марта 1995 г. № 239 «О мерах по упорядочению государственного регулирования цен (тарифов)».
10. Письмо Минэкономики РФ от 22 января 1999 г. № 7–59 «О порядке формирования розничных цен».
11. Постановление Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».

12. Постановление Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132 «Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».

13.2. Реализация продукции, работ, услуг

Продажа (реализация) продукции — завершающая фаза производственно-хозяйственной деятельности предприятия. В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ под реализацией понимается передача права собственности на имущество от продавца к покупателю, передача результата выполненной работы, оказание услуги исполнителем заказчику. Все эти действия осуществляются на возмездной основе, а в ряде случаев, предусмотренных НК РФ, — и на безвозмездной основе.

Не являются реализацией товаров, работ и услуг:

- передача товаров, если она носит инвестиционный характер (вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ или товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности));
- передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемнику при реорганизации этой организации;
- осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача имущества участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача имущества участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, клада, находки в соответствии с нормами ГК РФ и т. п.

Согласно п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг (далее — выручка), представляют собой доходы от обычных видов деятельности.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считается арендная плата. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью, и т. д.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации.

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения реализация отражается:

- при продаже материальных ценностей — на момент перехода права собственности от продавца к покупателю;
- при выполнении работ — на момент приемки заказчиком их результата;
- при оказании услуг — на момент фактического оказания услуги.

Общий порядок перехода права собственности установлен п. 1 ст. 223 ГК РФ. Право собственности у приобретателя товара по договору возникает с момента его передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Следовательно, если договором поставки момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю не определен, товар считается переданным покупателю в момент отгрузки. И таким моментом является один из перечисленных в ст. 458 ГК РФ:

- вручение товара покупателю в месте нахождения продавца;
- вручение товара покупателю в месте нахождения покупателя, если по договору доставить товар должен продавец;
- вручение товара перевозчику либо иному лицу, указанному покупателем, в месте нахождения продавца, если по договору доставить товар должен покупатель.

Договором также может быть установлен особый момент перехода права собственности, отличный от общего. Это право сторон определено ст. 491 ГК РФ. Так, договор может предусматривать, что право собственности на товар переходит к покупателю в момент полной или частичной оплаты товара. В качестве такого момента могут быть указаны и иные обстоятельства.

Если сумма выручки от продажи продукции (выполнения работы, оказания услуг) не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции (выполнению работы, оказанию услуги).

Оценка продукции, товаров, работ и услуг

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю. Продажа продукции может производиться по различным ценам. Система цен определяется каналом сбыта товарно-материальных ценностей: оптовая торговля, розничная торговля, мировая торговля.

Оптовая торговля — это система организаций, осуществляющих приобретение товаров, их хранение и продажу организациям розничной торговли и т. д.

Розничная торговля — это организации, которые доводят товары (продукцию, работы, услуги), полученные от оптовика или производителя, до конечных потребителей.

Мировая торговля — заключение и реализация договоров, связанных с внешнеэкономической деятельностью между странами экспортно-импортных поставок.

В зависимости от степени воздействия государства выделяют: фиксированные, свободные (договорные) и регулируемые цены. *Фиксированные цены* устанавливаются в виде прейскурантных цен, фиксирования монопольных цен, фиксирования рыночных (свободных) цен. *Свободные (договорные) цены* могут быть розничными, оптовыми и отпускными. *Регулируемые цены* устанавливаются на определенный Правительством РФ перечень товаров и услуг.

Основы политики ценообразования заложены ст. 71 Конституции РФ. Кроме того, вопросы ценообразования регулируются ст. 23, 424, 426 ГК РФ.

В зависимости от сферы применения различают: оптовые, закупочные, розничные, цены на строительно-монтажные работы и услуги, цены, обслуживающие внешнеэкономическую деятельность, тарифы на платные услуги населению, тарифы на грузовые и пассажирские транспортные перевозки.

Оптовые цены — это цены, по которым производители реализуют свою продукцию оптовым торговцам. Разновидностью оптовых цен являются трансфертная цена, цена биржевого товара (биржевой сделки). *Закупочные цены* — цены, по которым реализуется сельскохозяйственная продукция сельхозпредприятиями и фермерами. *Розничные цены* — это цены, по которым товары реализуются населению и организациям в розничной торговой сети. *Цены на строительно-монтажные работы и услуги* подразделяются на сметные (характеризуют предельный размер затрат на строительство конкретного отдельного объекта) и прейскурантные (представляют собой усредненную сметную стоимость единицы конечной продукции типового строительного объекта). *Тарифы на грузовые и пассажирские транспортные перевозки* — это плата за перемещение грузов и пассажиров, взимаемая организациями с отправителей грузов и пассажиров.

Мировые цены — это цена товара, используемая в международной торговле. При установлении мировых цен ориентируются на цены стран-экспортеров или стран-импортеров.

Договорная цена — цена, которая фиксируется в договоре (контракте).

Продажа продукции (работ, услуг) производится по:

- свободным (рыночным) ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

- государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим в себя НДС.

В текущем учете реализуемая продукция учитывается по фактической производственной себестоимости, плановой (нормативной) производственной себестоимости или по продажным ценам.

13.3. Учет расходов на продажу

Расходы на продажу — это расходы, связанные с отгрузкой и продажей продукции.

Согласно Методическим указаниям они включают в себя:

- расходы на тару и упаковку продукции;
- расходы на хранение продукции;
- расходы на рекламу;
- транспортные расходы;
- оплату услуг в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных и других аналогичных операций;
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами;
- прочие расходы по сбыту.

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

К расходам организации на рекламу относятся:

- расходы на разработку, издание и распространение рекламных изделий (иллюстрированных прейскурантов, каталогов, брошюр, альбомов, проспектов, плакатов, афиш, рекламных писем, открыток и т. п.);
- расходы на разработку, изготовление и распространение эскизов этикеток, образцов оригинальных и фирменных пакетов, упаковки, приобретение, изготовление и распространение рекламных сувениров, образцов выпускаемой продукции и т. д.;
- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (объявления в печати, передачи по радио и телевидению);
- расходы на световую и иную наружную рекламу; на приобретение, изготовление, копирование, дублирование и демонстрацию рекламных кино-, видео-, диафильмов и т. п.;

- расходы на изготовление стендов, муляжей, рекламных щитов, указателей и др.;
- расходы на хранение и экспедирование рекламных материалов; участие в выставках, ярмарках, экспозициях; на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов;
- расходы на уценку товаров, полностью или частично потерявших свое первоначальное качество при экспонировании в витринах;
- расходы на приобретение (изготовление) и распространение призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний;
- расходы на проведение иных рекламных мероприятий, связанных с деятельностью организации.

Расходы на рекламу относятся к расходам, связанным с продажей продукции. В бухгалтерском учете суммы, уплаченные за рекламные услуги, учитываются в полном размере в составе расходов на продажу на счете 44 «Расходы на продажу».

К расходам на тару и упаковку относятся:

- расходы на тару и тарные материалы, связанные с упаковкой продукции после ее сдачи на склад;
- расходы на оплату труда и отчисления на социальные нужды занятых упаковкой продукции рабочих;
- расходы по оплате услуг сторонних организаций по упаковке продукции и т. д.

На счетах бухгалтерского учета эти расходы отражаются следующим образом:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

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

Если процесс упаковки продукции осуществляется в цехах основного производства, то указанные расходы включаются в производственную себестоимость продукции. При этом на счетах бухгалтерского учета это отражается следующим образом:

Дебет счета 20 «Основное производство»

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

К транспортным расходам, включаемым в состав коммерческих расходов, относят:

- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств;
- стоимость транспортных услуг по перевозке, выполненных собственными силами или оказанных сторонней организацией;
- расходы по погрузке продукции в транспортные средства и выгрузке из них;
- оплату экспедиционных операций;
- плату за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т. п.

В соответствии с действующим законодательством в себестоимость включаются только те транспортные расходы, которые произведены до пункта, обусловленного договором (табл. 13.1).

Таблица 13.1

Момент признания доходов в российской отчетности при применении базисных условий поставок «Инкотермс 2010»

Группа базисных условий	Наименование операции	Момент отражения выручки в соответствии с РСБУ
Группа Е — отгрузка с завода	Продавец передает товар в распоряжение покупателя на своем предприятии	Товар отгружен со склада
Группа F — основная перевозка не оплачена	Продавец передает товар перевозчику в согласованном пункте отгрузки	Товар передан перевозчику
Группа C — основная перевозка оплачена	Продавец оплачивает расходы по доставке и фрахт до указанного пункта назначения, однако риски утраты или повреждения товара переходят на покупателя в момент передачи вещи отправителю	Товар передан покупателю в пункте назначения
Группа D — прибытие	Продавец передает товар в месте назначения, все расходы и риски по доставке товара в согласованный порт назначения несет продавец	Товар передан покупателю в пункте назначения

В одних случаях при реализации продукции расходы по транспортировке несет поставщик, в других — покупатель. Чаще всего эти расходы распределяются согласно условиям договора поставки. Порядок распределения согласовывается при определении сторонами цены на продукцию. В российской практике обычно применяются следующие виды цен:

- франко-склад поставщика (самовывоз);
- франко-вагон станции отправления;
- франко-вагон станции назначения;
- франко-склад покупателя.

Франко-место — это место по условиям договора, до которого все расходы по отгрузке продукции, все транспортные расходы по доставке продукции и риск потери продукции несет поставщик.

В первом случае расходы по транспортировке оплачивает покупатель, в последнем случае — поставщик, во втором и третьем случаях расходы распределяют согласно условиям поставки.

Условиями договора могут устанавливаться и другие франко-цены.

В бухгалтерском учете транспортные расходы отражаются следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» — отражены расходы по транспортировке, выполненной собственными силами;

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражена стоимость транспортных услуг, оказанных сторонней организацией;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — отражен НДС по полученной транспортной услуге.

Учет издержек обращения

Издержки обращения торговых и снабженческо-сбытовых организаций включают в себя прямые расходы на продажу, затраты на содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря, на оплату труда, на управление оптовыми и розничными предприятиями.

Издержки обращения делятся:

- на затраты, вызываемые продолжением производственного процесса в сфере обращения (транспортные расходы, упаковка, хранение, товарные потери);

- затраты, связанные с продажей товаров торговыми предприятиями или подразделениями неторговых предприятий, осуществляющими торговую деятельность.

Входящие в состав издержек обращения основные затраты учитываются и списываются так же, как и в отраслях материального производства. Аналогично учитываются товарные потери в пределах и сверх норм естественной убыли.

Издержки, связанные с завозом товара, включая выплату процентов по полученным кредитам, подлежат распределению. Для этого необходимо исчислить средний процент издержек обращения к общей стоимости товаров следующим образом:

((Издержки обращения на остаток товаров на начало месяца +
Транспортные расходы + Проценты за кредит) :

: (Продано товаров за месяц + Остаток непроданных товаров)) · 100 %

Затем остаток непроданных товаров (в денежном выражении) умножают на исчисленный процент и таким образом получают сумму издержек обращения на остаток товаров.

На финансовые результаты продаж издержки обращения списывают за минусом той части, которая отнесена на остаток непроданных товаров.

Расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ и услуг), на счетах бухгалтерского учета отражаются следующим образом:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

*Кредит счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.*

Расходы на продажу, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу», ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета 90 «Продажи». Допускается пропорциональное распределение указанных расходов между фактической себестоимостью проданных в данном месяце товаров и их остатком на конец месяца. При этом доля, относящаяся на остаток не проданных к концу месяца товаров, остается на счете 44 «Расходы на продажу» и переходит на следующий месяц.

При частичном списании подлежат распределению:

- расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их объема, веса, производственной себестоимости и т. д.) — в организациях, осу-

шествующих промышленную и иную производственную деятельность;

- расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца) — в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность.

Выбор метода распределения расходов на продажу устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике.

13.4. Учет продажи продукции

В соответствии с п. 208 Методических указаний отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов — *накладных*. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а). Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара) (код продукции (товара), сорт, размер, марку и т. д.), наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе, в отдельных случаях — непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особые условия транспортировки, по другим причинам), является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком). В договоре указываются наименование, количество, ассортимент, комплектность, качество поставляемой продукции, цена, порядок расчетов, почтовые и платежные реквизиты поставщика и покупателя, отгрузочные документы, последствия нарушения условий договора и т. д. При предварительной оплате в договоре указывается размер перечисляемого аванса.

При передаче товара от продавца к покупателю оформляются накладная и доверенность, выдаваемая покупателем своему представителю (если покупатель вывозит продукцию со склада своим транспортом), товарно-транспортная накладная (если продукция отправляется автотранспортом) и сопутствующие документы — сертификаты, инструкции, паспорта и т. д. По определению товарная и товарно-транспортная накладные являются товаросопроводительными документами. Поэтому они передаются покупателю вместе с товаром независимо от перехода права собственности на товар. Как правило, дата, указанная в товаросопроводительных документах, является датой перехода рисков случайной гибели и случайного повреждения товара.

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, в финансовом отделе или в бухгалтерии организации оформляется и предъявляется ему к оплате расчетно-платежный документ (платежные поручения или платежные требования), подписанный руководителем и главным бухгалтером. В нем указывается наименование поставщика, его адрес, банковские реквизиты и адрес плательщика, грузополучатель, наименование изделий, количество, цена, сумма, а также стоимость упаковки, железнодорожный тариф и общая сумма к оплате.

Выполненные работы и оказанные услуги оформляются приемо-сдаточным актом, где указываются виды работ и услуг, их объем и стоимость, который подписывается представителями заказчика и подрядчика.

Для учета операций, связанных с продажей продукции (товаров, работ, услуг), используется счет 90 «Продажи». Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик продукции учитывает по дебету счета учета расчетов, которые состоят из:

а) стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета 90 «Продажи»);

б) стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы»);

в) расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без налога на добавленную стоимость), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции:

- выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета 90 «Продажи»);
- выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без НДС) или физическими лицами — с кредита счета учета расчетов;

г) налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета 90 «Продажи»).

Одновременно с формированием дебиторской задолженности покупателя в дебет счета 90 «Продажи» относятся:

а) фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции (кредит счета 43 «Готовая продукция»);

б) налог на добавленную стоимость, акциз и другие налоги, установленные действующим законодательством (кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»);

в) расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж согласно принятому в организации порядку распределения расходов на продажу (кредит счета 44 «Расходы на продажу»);

г) кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счета учета финансовых результатов (счет 99 «Прибыли и убытки»).

Оплаченная покупателем сумма отражается по дебету счетов учета денежных средств.

ПРИМЕР

ООО «Успех» отгрузило покупателю 27 января 2012 г. продукцию на сумму 14 160 руб., в том числе НДС — 2160 руб. Себестоимость этой продукции — 8700 руб. По условиям договора право собственности на продукцию переходит к покупателю в день ее отгрузки и передачи покупателю расчетных документов. Деньги от покупателя поступили на расчетный счет продавца 4 апреля 2012 г.

Продажа покупателю продукции 27 января 2012 г. отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 14 160 руб. — начислена выручка, подлежащая получению от покупателя;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — 2160 руб. — НДС по проданной продукции, подлежащий перечислению в бюджет по итогам отчетного периода;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» — 8700 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции.

Если не принимать во внимание остальные операции, произведенные организацией в отчетном периоде, то выявление финансового результата организации за январь в регистрах бухгалтерского учета следует отразить записью от 31 января 2012 г.:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 3300 руб. (14 160 руб. — 2160 руб. — 8700 руб.) — выявлен финансовый результат за январь от продажи продукции.

Если отгруженная продукция не перешла в собственность покупателя, то она не может быть признана в бухгалтерском учете, и для ее учета используют счет 45 «Товары отгруженные». После получения извещения о признании выручки от продажи поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи».

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции.

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ при исчислении НДС моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент перехода права собственности на продукцию к покупателю согласно условиям договора.

Таким образом, определение налоговой базы по налогу на добавленную стоимость может не соответствовать моменту признания выручки от продажи.

В настоящее время методологией бухгалтерского учета не оговорено, на каких счетах бухгалтерского учета отражать начисление НДС, если моменты отгрузки (момент начисления налоговой базы по НДС) и признания выручки в бухгалтерском учете не совпадают по времени. Представляется, что начислять НДС следует по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС». Принятое решение организации необходимо закрепить в учетной политике.

ПРИМЕР

Договором предусмотрен переход права собственности в момент передачи товаров. Готовая продукция отгружается на условиях предоплаты. В бухгалтерском учете признается выручка по отгрузке. Налоговая база по НДС определяется на дату частичной оплаты в счет предстоящих поставок продукции.

В этом случае момент определения налоговой базы по НДС наступил, но выручка в бухгалтерском учете не признается (ст. 3 ПБУ 9/99).

При отгрузке признается выручка и еще раз возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ). НДС отражается в бухгалтерском учете на день отгрузки. НДС с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок продукции (работ, услуг), подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ).

В бухгалтерском учете отражаются следующие записи:

На момент оплаты —

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — поступила предоплата согласно договору;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС в момент определения налоговой базы.

На момент отгрузки —

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — поступила выручка от оплаты проданной продукции;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — признана выручка от продажи продукции;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»
Кредит счета 45 «Товары отгруженные» — списана фактическая себестоимость проданной продукции;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — отражен НДС с выручки от продажи;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «НДС» — принят к вычету НДС с суммы предоплаты.

Фактическая себестоимость проданной в течение месяца (отчетного периода) готовой продукции и товаров и их остатка на конец месяца определяется с помощью дополнительного расчета.

Расчет может быть выполнен по следующей формуле:

$$C_{\text{ф}} = П \cdot K_3,$$

где $C_{\text{ф}}$ — фактическая себестоимость готовой продукции и товаров; $П$ — объем продаж готовой продукции и товаров за месяц (отчетный период) в продажных ценах; K_3 — коэффициент затрат.

Коэффициент затрат определяется как отношение суммы остатков готовой продукции и товаров в неторговой организации на начало месяца и их поступлений в течение месяца (отчетного периода) по фактической себестоимости к сумме объемов продаж готовой продукции и товаров в неторговой организации за месяц (отчетный период) и их остатков на конец месяца в продажных ценах.

13.5. Особенности учета реализации выполненных работ и оказанных услуг

Кроме производства и выпуска готовой продукции организации могут выполнять работы (деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть переданы другой организации) и оказывать услуги (деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и потребляются в процессе ее осуществления) другим организациям.

Работы и услуги могут быть промышленного и непромышленного характера.

Работы обычно выполняются на основе договора подряда, в котором указываются принятые к выполнению работы, даты их начала и окончания, условия взаимоотношений между заказчиком и подрядчиком, порядок оформления выполненных работ и их этапов, оплаты и стоимость, определяемая на основе прилагаемой к договору смете. Выполненные работы и их этапы оформляются **актами приемки-сдачи работ**, где указывается перечень выполненных работ, их объем и сметная стоимость. По оказываемым услугам выписываются **извещения, квитанции** и т. п. Названные документы являются основанием для отражения в бухгалтерском учете продаж выполненных работ и оказанных услуг.

Организации, выполняющие работы с **длительным циклом** или оказывающие комплексные услуги, могут признавать продажу работ и услуг в целом за законченную и сданную заказчику работу и по отдельным этапам выполненной работы.

В первом случае для учета операций по продаже выполненных работ и оказанных услуг, так же как и по продаже готовой продукции, применяется счет 90 «Продажи». По дебету счета отражаются фактические затраты, а по кредиту — выручка по сметной стоимости работ или по тарифам на услуги. При этом счет 43 «Готовая продукция» не используется, счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» применяется организациями, использующими в текущем учете нормативную (плановую) себестоимость.

Операции по продаже таких работ и услуг при определении выручки для целей налогообложения «по отгрузке» (при этом под отгрузкой понимается момент перехода права собственности на отгруженные товары) на синтетических счетах отражаются следующим образом:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — отражена выручка от продажи работ и услуг по сметным ценам, тарифам, включая НДС;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 79 «Обслуживающие производства и хозяйства» — отражена фактическая себестоимость выполненных работ и оказанных услуг;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» — начислен НДС бюджету по сданным заказчику работам и услугам;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — отражены поступившие от заказчика на расчетный счет денежные средства;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль по выполненным работам и оказанным услугам.

Во втором случае используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90 «Продажи». Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ отражаются по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 20 «Основное производство». Суммы денежных средств, поступивших от заказчиков в оплату законченных и принятых этапов работ, отражаются по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные».

По окончании всех этапов работы оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают следующим образом:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Сметную стоимость полностью законченных работ, учтенную на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и на сумму, полученную в окончательный расчет, в дебет счетов по учету денежных средств.

Согласно п. 14 ПБУ 9/99, если выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы и оказанию этой услуги.

13.6. Особенности учета продажи товаров

Реализация товаров регулируется договорами розничной купли-продажи, поставки и комиссии в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Объем реализации (товарооборот) является важнейшим показателем хозяйственной деятельности торговых организаций.

Оптовым товарооборотом является продажа товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи или потребления. Продажа по безналичному расчету непродовольственных товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям для собственных нужд включается в оптовый товарооборот.

Под розничным товарооборотом понимается продажа потребительских товаров населению за наличный расчет независимо от каналов их реализации, а именно:

- юридическими лицами, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, для которых торговая деятельность является основной;
- юридическими лицами, осуществляющими торговлю, но для которых торговая деятельность не является основной;
- физическими лицами, осуществляющими продажу товаров на вещевых, смешанных и продовольственных рынках.

Товарные операции осуществляются на основании договоров купли-продажи. В оптовой торговле продажа товаров осуществляется на основании договора поставки, в розничной торговле — по договору розничной купли-продажи. В договоре поставки, который заключается между юридическими лицами в письменном виде, указываются условия продажи товаров, обязанности сторон, переход права собственности на товары, риски их случайной гибели, цена, последствия нарушения договора и т. п. К нему прилагается спецификация.

Договор розничной купли-продажи заключается между юридическим и физическим лицом, который считается заключенным с момента выдачи покупателю кассового чека или иного документа, подтверждающего оплату товаров.

Товары могут быть проданы в кредит с рассрочкой платежа или с использованием пластиковых карт.

Оформление и учет реализации товаров в торговой организации зависят от способа расчета за приобретаемый товар между покупателем и продавцом. Товары в организациях торговли реализуются как за наличный расчет, так и по безналичному расчету.

В розничных организациях денежные расчеты с населением ведутся с применением контрольно-кассовых машин (ККМ). Показания счетчика

фиксируются в книге кассира-операциониста. При сдаче наличных денежных средств в кассу выписывается приходный кассовый ордер.

В оптовых организациях порядок документального оформления продаж зависит от способа отпуска и доставки товаров покупателю. Товары могут быть отпущены представителю покупателя со склада организации, отправлены автомобилем, водным, железнодорожным транспортом и т. д.

Отпуск товаров со склада оформляется накладной, счетом-фактурой и счетом (при предоплате). *Накладная* является основанием для списания товаров в расход и оформления платежного требования, *счет-фактура* — для исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет, а *счет* — для выписки покупателем платежного поручения.

При **отправке товаров автотранспортом** выписываются *товарно-транспортная накладная* и *счет-фактура*.

При **отправке товаров железнодорожным транспортом** торговый отдел организации выписывает на основании разовых сделок, заявок, спецификаций на товар *распоряжение складу*. В нем указываются покупатель, наименование, цена и количество товаров. Распоряжение является основанием для выписки накладной и счета-фактуры, а они, в свою очередь, — основанием для выписки платежных документов. На каждое место отправляемых товаров заполняется упаковочный лист или спецификация (при использовании контейнеров), выписывается железнодорожная накладная, которая сопровождает груз в пути. На основании накладной покупатель оформляет приемку поступившего груза.

Реализация товаров мелким оптом осуществляется на основании *письма-требования на отпуск товара* от покупателя, *счета* на оплату товара, а отпуск товаров осуществляется после оплаты счетов и оформляется *расходной накладной*, в которой делается отметка об отпуске и получении товара и ставится круглая печать организации.

При **покупке товаров в кредит** заполняется *поручение-обязательство* в двух экземплярах по типовой форме (код по ОКУД 0903150, Унифицированная форма № КР-2). Первый экземпляр поручения-обязательства пересылается организации, где работает (учится) покупатель, а тем, кто погашает кредит лично (наличными или безналичными взносами), выдается на руки. Второй экземпляр поручения-обязательства остается в торговой организации и регистрируется в Ведомости-описи поручений-обязательств (код по ОКУД 0903158, Унифицированная форма № КР-3). Расчеты за товары, проданные в кредит, ведутся наличными денежными средствами через контрольно-кассовые машины или с оформлени-

ем приходного ордера (квитанции) либо в порядке безналичных расчетов через банковские учреждения, либо с помощью кредитных карт. Продажа товаров оформляется выпиской *товарных чеков (слипов)*, которые прокатываются на специальных машинах. В слипе указывают: имя держателя карты, название фирмы, в которой он работает, номер карты, дату совершения покупки, израсходованную сумму, тип платежной системы (VISA, MasterCard и др.), адрес магазина, гостиницы и т. п. 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.

При осуществлении расчетов по *кредитным картам* покупатель предварительно заключает договор на обслуживание с кредитной фирмой и получает от нее пластиковую карту, которую использует при покупках.

Учет товаров в организациях торговли организуется:

- *в бухгалтерии* — по материально ответственным лицам (бригадам) в стоимостном выражении;
- *на складах* — по наименованиям, сортам, количеству и цене товара в товарных книгах, товарных карточках.

Сводным документом, обобщающим движение товаров по материально ответственным лицам, является товарный отчет.

Синтетический учет операций по продаже товаров ведется на счете 90 «Продажи». Выручка от продажи товаров в неторговых организациях учитывается аналогично правилам, установленным для готовой продукции. При продаже товаров населению за наличный расчет выручка от продажи таких товаров учитывается по мере поступления денежных средств (Дебет счета 50 «Касса» — Кредит счета 90 «Продажи»). Одновременно (в том же месяце) списываются в дебет счета учета продаж:

а) стоимость проданных товаров по фактической себестоимости (с кредита счета 41 «Товары»);

б) налог на добавленную стоимость и другие аналогичные налоги, относящиеся к проданным товарам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»);

в) расходы на продажу, относящиеся к проданным товарам — с кредита счета 44 «Расходы на продажу»;

г) кредитовое или дебетовое сальдо по счету 90 «Продажи» относится на финансовые результаты.

При продаже товаров на условиях товарного или коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме в момент передачи товара покупателю или перехода к нему права собственности на товар (в случае оставления товара на ответственном хранении в неторговой организации). Одновременно на величину задолженности за проданный в кредит товар организацией-продавцом формируется дебиторская задолженность за покупателем с отражением соответствующей суммы по дебету счета учета расчетов.

При безналичных расчетах учет выручки от продажи товаров производится по мере отгрузки и предъявления к оплате расчетных документов и выполнения других условий признания дохода от продаж.

В организациях, ведущих учет движения товаров по розничным ценам, проданные товары списываются со склада в расход по продажным ценам. Бухгалтерский учет товаров по продажным ценам дает возможность организациям розничной торговли не вести учет каждой реализованной единицы товаров, а списывать с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи» стоимость всех реализованных по продажной цене товаров одной суммой, которая всегда равна сумме полученной за эти товары выручки.

Чтобы выявить финансовый результат от реализации товаров, в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары» должна списываться не продажная цена реализованных товаров, а стоимость их приобретения, которая определяется как разность между стоимостью товаров по розничным ценам и торговой наценкой, относящейся к проданным товарам (валовым доходом). Для этого одновременно со списанием продажной стоимости товаров со счета 90 «Продажи» списывается сумма торговой наценки, приходящейся на проданные товары (сумма реализованного торгового наложения). Поэтому самое главное при учете товаров по продажным ценам — правильно рассчитать сумму реализованного торгового наложения (наценки).

После списания реализованной торговой наценки на счете 90 «Продажи» образуется (как и при учете товаров по покупным ценам) кредитовое сальдо, показывающее валовой доход от реализации товаров.

При учете товаров по продажным ценам сумма реализованного торгового наложения (наценки) может рассчитываться одним из следующих способов (п. 12.1.3 Методических рекомендаций Роскомторга):

- 1) по общему товарообороту;
- 2) по ассортименту товарооборота;

- 3) по среднему проценту;
- 4) по ассортименту остатка товаров.

Расчет суммы реализованной торговой наценки производится только для целей бухгалтерского учета (при учете товаров по продажным ценам). Для целей налогообложения прибыли учет доходов и расходов от реализации товаров должен вестись исключительно по тем правилам, которые установлены в ст. 268, 320 главы 25 НК РФ.

Аналитический учет проданных товаров ведется по их группам, подгруппам и наименованиям.

13.7. Учет комиссионной торговли

Договор комиссии — гражданско-правовой договор, по которому одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. При этом по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер, хотя бы комитент и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Договор комиссии может быть заключен на определенный срок или без указания срока его действия, с указанием или без указания территории его исполнения, с обязательством комитента не предоставлять третьим лицам право совершать в его интересах и за его счет сделки, совершение которых поручено комиссионеру, или без такого обязательства, с условиями или без условий относительно ассортимента товаров, являющихся предметом комиссии.

Комиссионер, получив товарно-материальные ценности, продает их третьей стороне (покупателю). Ценности, переданные комиссионеру, остаются собственностью комитента. После продажи право собственности на них переходят к покупателю. Тем не менее согласно ст. 998 ГК РФ комиссионер отвечает перед комитентом за утрату, недостачу или повреждение находящегося у него имущества комитента.

Вознаграждение комиссионеру может быть установлено в размере определенной суммы, процента от стоимости сделки или в виде разницы между продажной ценой и ценой, по которой ценности были приняты от комитента. Комиссионное вознаграждение у комиссионера является выручкой, у комитента — затратами, включаемыми в расходы на продажу.

Учет у комитента

Комитент списывает стоимость переданных товаров со счета 41 «Товары» или 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При реализации через посредника товаров или готовой продукции комитент отражает выручку от осуществляемой им предпринимательской деятельности по кредиту счета 90 «Продажи». Комитент отражает по кредиту счета 90 «Продажи» не всю сумму сделки (с учетом комиссионного вознаграждения), а только сумму, фактически поступившую на его счет.

Все полученные комиссионером от покупателей денежные средства принадлежат комитенту. Поэтому выручкой для комитента является вся сумма, которую покупатель заплатил комиссионеру за товары.

Вознаграждение, выплачиваемое комиссионеру, отражается в учете комитента как расходы по продаже товаров по дебету счета 44 «Расходы на продажу». Основанием для отражения суммы вознаграждения в составе расходов является отчет комиссионера, утвержденный комитентом.

Кроме вознаграждения комитент возмещает комиссионеру также все понесенные им расходы, связанные с реализацией товаров комитента. Эти расходы тоже являются расходами на продажу и отражаются комитентом по дебету счета 44 «Расходы на продажу».

Сумма комиссионного вознаграждения и иных расходов списывается с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж».

Сумма НДС, относящаяся к вознаграждению и иным расходам, списывается с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

ПРИМЕР

ООО «Луч» (комитент) и ООО «Свет» (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым ООО «Свет» реализует товары, принадлежащие ООО «Луч», с участием в расчетах. Продажная стоимость товаров — 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения — 10 % от стоимости реализованных товаров.

ООО «Луч» передало товары ООО «Свет» в январе 2011 г. В феврале 2011 г. ООО «Свет» отгрузило товары покупателю и получило от него оплату в размере 236 000 руб. Полученные денежные средства за вычетом комиссионного вознаграждения были перечислены предприятию «Луч» в марте 2011 г.

ООО «Луч» (комитент) определяет выручку для целей налогообложения «по отгрузке». При этом под отгрузкой понимается момент перехода права собственности на отгруженные товары.

В бухгалтерском учете ООО «Луч» (комитент) должны быть отражены следующие бухгалтерские проводки.

Январь:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 41 «Товары» — списана фактическая себестоимость товаров, отгруженных комиссионеру (основание: накладная, бухгалтерская справка).

Февраль:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 236 000 руб. — отражена реализация товаров покупателю (основание: извещение комиссионера об отгрузке товаров покупателю);

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 36 000 руб. — начислен НДС со стоимости отгруженных покупателю товаров (основание: счет-фактура);

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» — списана себестоимость реализованных товаров (основание: бухгалтерская справка);

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером» — 20 000 руб. — начислено комиссионное вознаграждение (основание: отчет комиссионера);

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером» — 3600 руб. — отражен НДС по сумме комиссионного вознаграждения (основание: счет-фактура).

Март:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером» — 212 400 руб. — поступили средства от

комиссионера за реализованные товары (за вычетом комиссионного вознаграждения) (основание: выписка с расчетного счета);

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» — 3600 руб. — НДС по сумме комиссионного вознаграждения предъявлен к вычету.

Если комитент признает моментом отгрузки факт физической отгрузки товаров независимо от перехода права собственности, то в бухгалтерском учете в январе и феврале делаются следующие проводки.

Январь:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 41 «Товары» — списана фактическая себестоимость товаров, отгруженных комиссионеру (основание: накладная, бухгалтерская справка);

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 36 000 руб. — НДС со стоимости отгруженных товаров начислен к уплате в бюджет (основание: счет-фактура).

Февраль:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 200 000 руб. — отражена реализация товаров покупателю без учета НДС, начисленного при отгрузке товаров (основание: извещение комиссионера об отгрузке товаров покупателю);

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» — списана себестоимость реализованных товаров (основание: бухгалтерская справка);

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комиссионером» — 20 000 руб. — начислено комиссионное вознаграждение (основание: отчет комиссионера);

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет
«Расчеты с комиссионером» — 3600 руб. — отражен НДС по сумме ко-
миссионного вознаграждения (основание: счет-фактура).

Учет у комиссионера

При отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций, совершаемых в рамках исполнения договора комиссии, комиссионеру необходимо руководствоваться следующими тремя правилами, закрепленными в нормативных документах, регулирующих правила ведения бухгалтерского учета.

Правило 1. В составе доходов от обычных видов деятельности (выручки от реализации товаров (работ, услуг), отражаемой в установленном порядке на счете 90 «Продажи») организация-комиссионер учитывает только сумму вознаграждения, причитающегося ей в соответствии с условиями договора комиссии. Средства, поступающие комиссионеру от комитента на финансирование расходов по договору, как и средства, поступающие комиссионеру от покупателей в пользу комитента, в состав доходов комиссионера не включаются, а отражаются им на счетах учета расчетов (п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Правило 2. В составе расходов по обычным видам деятельности (на счетах учета затрат) организация-комиссионер учитывает только собственные расходы, т. е. расходы, обусловленные осуществлением комиссионером своей хозяйственной деятельности (расходы на оплату труда, общехозяйственные расходы и т. п.) и не связанные напрямую с исполнением договора комиссии. Все расходы комиссионера, связанные непосредственно с исполнением договора комиссии (расходы, понесенные в пользу комитента), в составе расходов комиссионера не отражаются, а учитываются им на счетах учета расчетов и подлежат возмещению комитентом в соответствии с условиями договора (п. 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Правило 3. Имущество (товары), поступающее комиссионеру от комитента, а также имущество, приобретаемое комиссионером для комитента, собственностью комиссионера не является и, соответственно, принимается комиссионером к учету на забалансовых счетах (002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» или 004 «Товары, принятые на комиссию») в оценке, предусмотренной в договоре (п. 14 ПБУ 5/01).

У комиссионеров порядок исчисления НДС не зависит от того, участвует комиссионер в расчетах за реализуемые товары или нет.

ПРИМЕР

ООО «Луч» (комитент) и ООО «Свет» (комиссионер) заключили договор комиссии, в соответствии с которым ООО «Свет» реализует товары, принадлежащие ООО «Луч», без участия в расчетах за эти товары. Продажная стоимость товаров — 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.). Сумма комиссионного вознаграждения — 10 % от стоимости реализованных товаров.

ООО «Луч» передало товары ООО «Свет» в январе 2011 г. В феврале 2011 г. ООО «Свет» отгрузило товары покупателю. В феврале же сторонами (ООО «Луч» и ООО «Свет») был подписан акт о том, что ООО «Свет» выполнило свои обязательства по договору комиссии.

Денежные средства за реализованные товары в размере 236 000 руб. поступили на счет комитента (ООО «Луч») в марте 2011 г. В марте же ООО «Луч» перечислило ООО «Свет» сумму комиссионного вознаграждения в размере 23 600 руб. (в том числе НДС — 3600 руб.).

В бухгалтерском учете комиссионера (ООО «Свет») отражаются следующие записи:

Январь:

Дебет счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — 236 000 руб. — поступили товары от предприятия «Луч»

Основание: акт приемки-передачи товара на комиссию.

Февраль:

Кредит счета 004 «Товары, принятые на комиссию» — 236 000 руб. — отгружен товар покупателю

Основание: бухгалтерская справка.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комитентом»

Кредит счета 90 «Продажи» — 23 600 руб. — начислено комиссионное вознаграждение

Основание: отчет комиссионера.

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 3600 руб. — НДС с суммы комиссионного вознаграждения начислен к уплате в бюджет

Основание: счет-фактура.

Март:*Дебет счета 51 «Расчетные счета»**Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с комитентом» — 23 600 руб. — поступили средства от комитента***Основание:** выписка с расчетного счета.**ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ**

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
Признание выручки в момент отгрузки продукции				
1	Отгружена продукция покупателю	62	90	Договор, товарная накладная
2	Начислена сумма НДС по проданной продукции	90	68	Счет-фактура
3	Отражены расходы на продажу	44	10, 60, 69, 70	Договор, накладные, ведомости
4	Списана себестоимость отгруженной продукции	90	43	Накладная
5	Списаны расходы на продажу	90	44	Бухгалтерская справка
6	Списан финансовый результат от продажи продукции: — прибыль — убыток	90 99	99 90	Бухгалтерская справка-расчет
Особые условия признания выручки				
7	Отгружена продукция покупателю	45	43	Бухгалтерская справка
8	Признана выручка	62	90	Договор, товарная накладная
9	Начислена сумма НДС по проданной продукции	90	68	Счет-фактура

Продолжение табл.

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
10	Отражены расходы на продажу	44	10, 60, 70, 69	Договор, накладные, ведомости
11	Списана себестоимость отгруженной продукции	90	45	Бухгалтерская справка
12	Списаны расходы на продажу	90	44	Бухгалтерская справка
13	Списан финансовый результат от продажи продукции: — прибыль — убыток	90 99	99 90	Бухгалтерская справка-расчет
Продажа по моменту выполнения этапов работ по работам долгосрочного характера				
14	Поступили авансовые платежи под выполнение работ	51	62	Выписка банка по расчетному счету
15	Отражена сумма НДС по полученным авансам	76	68	Бухгалтерская справка
16	Отражена стоимость оплаченных этапов работ	46	90	Акт сдачи-приемки
17	Списывается себестоимость законченных и принятых этапов работ	90	20	Бухгалтерская справка
18	Списываются расходы на продажу на выполненные этапы работ	90	44	Бухгалтерская справка
19	Списывается сумма НДС по полученным ранее авансам	68	76	Бухгалтерская справка
20	Начисляется НДС по выполненным этапам работ	90	68	Счет-фактура
21	Списывается стоимость всех законченных этапов работ	62	46	Бухгалтерская справка
22	Засчитываются в погашение задолженности за выполненные этапы работ полученные авансовые платежи	62	62	Договор, бухгалтерская справка

Продолжение табл.

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
23	Отражено поступление сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет	51 52	62	Выписка банка по расчетному счету
24	Перечислена сумма с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом по НДС	68	51	Выписка банка по расчетному счету
Недостачи готовой продукции				
25	Отражена взысканная покупателем сумма недостач и потерь готовой продукции	62	76-2	Бухгалтерская справка-расчет
26	Перечислены взысканные суммы недостач и потерь готовой продукции покупателю	76-2	51	Выписка банка по расчетному счету
27	Сторнированы обороты по списанию себестоимости недостающей продукции	90-2	43	Бухгалтерская справка-расчет
28	Сторнирован начисленный НДС по недостающей продукции	90-3	68 76	Бухгалтерская справка-расчет
29	Списана стоимость недостач готовой продукции, выявленных при приеме ценностей покупателем	94	43	Претензия со стороны покупателя, бухгалтерская справка-расчет
30	Списаны недостачи (порчи) готовой продукции при хранении	94	43	Бухгалтерская справка-расчет
31	Списаны недостачи готовой продукции в пределах утвержденных норм естественной убыли	26, 44	94	Бухгалтерская справка-расчет
32	Недостачи и потери от порчи готовой продукции отнесены на виновное лицо	73-2	94	Приказ (распоряжение) руководителя
33	Отражена разница между балансовой стоимостью	73-2	98-4	Бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл.

№ п/п	Хозяйственные операции	Корреспондирующие счета		Первичный документ
		Дебет	Кредит	
	недостающей (испорченной) готовой продукции и ее рыночной стоимостью, подлежащей взысканию с виновных лиц			
34	Погашены недостачи и потери готовой продукции из заработной платы виновных лиц	70	73-2	№ Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»
35	Суммы недостач и потерь готовой продукции внесены виновными лицами в кассу организации	50	73-2	№ КО-1 «Приходный кассовый ордер»
36	Разница между балансовой стоимостью недостающей (испорченной) готовой продукции и ее рыночной стоимостью признана в составе доходов текущего периода по мере погашения задолженности виновными лицами	98-4	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
37	Списаны на убытки недостачи и потери готовой продукции сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц или во взыскании которых отказано судом	91-2	94	Приказ (распоряжение) руководителя, бухгалтерская справка-расчет

РЕЗЮМЕ

В соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ под реализацией понимается передача права собственности на имущество от продавца к покупателю, передача результата выполненной работы, оказание услуги исполнителем заказчику.

Выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, представляют собой доходы от обычных видов деятельности.

Продажа продукции (работ, услуг) производится по:

- свободным (рыночным) ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;

- государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим в себя НДС.

Расходы на продажу — это расходы, связанные с отгрузкой и продажей продукции. Они включают в себя: расходы на тару и упаковку продукции; расходы на хранение продукции; расходы на рекламу; транспортные расходы; оплату услуг в соответствии с заключенными договорами торгово-комиссионных и других аналогичных операций; комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям в соответствии с договорами; прочие расходы по сбыту. Расходы, связанные с продажей готовой продукции, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Выбор метода распределения расходов на продажу устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике.

Порядок учета продажи продукции зависит от момента признания выручки в соответствии с переходом права собственности по условиям договора.

Синтетический учет продажи продукции (работ, услуг) осуществляется с использованием счета 90 «Продажи». Он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. К счету 90 «Продажи» открываются следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Порядок учета продажи товаров также зависит от момента признания выручки от продажи товаров.

Если выручка от продажи отгруженной продукции (товаров) определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то отгруженная продукция (товары) до момента признания выручки учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

Товары, принятые на ответственное хранение, учитывают на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что понимают под реализацией?
2. Какие операции не являются реализацией товаров, работ и услуг?
3. Какие условия договоров купли-продажи и поставки определяют систему учета доходов от обычных видов деятельности?
4. По каким ценам производится продажа продукции (работ, услуг)?
5. Что такое расходы на продажу и каков их состав?
6. Какими документами оформляется продажа продукции (работ, услуг)?
7. Каков порядок отражения продажи продукции при переходе права собственности к покупателю в момент ее отгрузки?
8. Каков порядок отражения продажи продукции при переходе права собственности к покупателю в момент ее оплаты?
9. Каким образом отражаются на счетах бухгалтерского учета хозяйственные операции по продаже выполненных работ и оказанных услуг?
10. Каков синтетический учет продажи товаров?
11. Учет у комиссионера.
12. Учет у комитента.

- Основные нормативные документы
- Понятие, классификация и оценка финансовых вложений
- Учет финансовых вложений в ценные бумаги
- Учет резервов под обесценение финансовых вложений
- Учет вкладов в уставные капиталы других организаций
- Учет финансовых вложений по предоставлению займов
- Инвентаризация финансовых вложений и отражение ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности

14.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Глава 7; пар. 1–3 главы 23, 24 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации.
3. Параграф 1 главы 42; глава 55 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации.
4. Статьи 146, 149, 155, 170 главы 21; 280, 294 главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.
5. Глава 3 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью».
6. Федеральный закон «О переводном и простом векселе».
7. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг».
8. Главы 3, 5 Федерального закона «Об акционерных обществах».
9. Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03».
10. Приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02».
11. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».
12. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
13. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

14.2. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

Финансовые вложения — активы организации, предназначенные для увеличения капитала посредством участия в распределении прибыли другой организации или для получения других экономических выгод (доходов).

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (далее — ПБУ 19/02) к финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций (в том числе облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования (по договору цессии);
- вклады товарища по договору простого товарищества;
- депозитные вклады в кредитных организациях.

При этом в состав финансовых вложений не включаются:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования (такие акции учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)»);
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, работы или услуги (такие векселя учитываются у векселедержателя на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»);
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода (такие вложения учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»);
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения

и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов или прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости).

Финансовые вложения можно классифицировать по нескольким признакам:

По экономическому назначению финансовые вложения классифицируют на:

- *долевые финансовые вложения* — инвестиции организации-вкладчика в уставные капиталы других организаций с целью получения прибыли или достижения иного полезного эффекта. Примером являются акции и вклады в уставные (складочные) капиталы;
- *долговые финансовые вложения* — вложения, осуществляемые с целью получения дохода в течение строго установленного срока. Например, вложения в государственные облигации, облигации коммерческих организаций, депозитные сертификаты, предоставленные другим организациям займы.

По характеру отношений с пользователем инвестиций финансовые вложения можно разделить на вложения в дочерние и зависимые общества, а также в прочие организации.

Финансовые вложения *в зависимости от срока обращения (погашения)* подразделяются на долгосрочные и краткосрочные. К долгосрочным относятся вложения организации на срок более 12 месяцев; краткосрочными считаются финансовые вложения сроком обращения (погашения) менее 12 месяцев.

Общие принципы оценки финансовых вложений определены ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, к которым относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» и ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам».

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Особые правила оценки финансовых вложений предусмотрены Федеральными законами «Об обществах с ограниченной ответственностью» и «Об акционерных обществах».

Если номинальная стоимость доли участника общества с ограниченной ответственностью в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 20 тыс. руб., в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик при условии, что иное не предусмотрено федеральным законом. Номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества, оплачиваемой такими неденежными средствами, не может превышать сумму оценки указанного имущества, определенную независимым оценщиком.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, признается:

- текущая рыночная стоимость на дату принятия финансовых вложений (ценных бумаг) к бухгалтерскому учету;
- 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 организа-

тором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов 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 определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться. Согласно ПБУ 19/02 финансовые вложения для целей последующей оценки подразделяются на две группы:

- 1) вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- 2) вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерском учете и в отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости.

Под *текущей рыночной стоимостью* ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. При определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете и в отчетности может быть использована информация о рыночной цене финансовых вложений не только российских организаторов торговли на рынке ценных бумаг, но и зарубежных организованных рынков или организаторов торговли, имеющих соответствующую лицензию национального уполномоченного органа.

В настоящее время все организации обязаны переоценивать ценные бумаги, имеющие рыночную котировку, путем корректировки (изменения) их стоимости. Данную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально в зависимости от условий, предусмотренных в учетной политике. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную

дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты.

Финансовые вложения второй группы подлежат отражению в бухгалтерском учете и в отчетности по первоначальной стоимости, следовательно, по данной группе ценных бумаг с момента их постановки на учет стоимость не изменяется.

При выбытии таких финансовых вложений стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по 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.

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Для обобщения информации о наличии и движении финансовых вложений в бухгалтерском учете используется счет 58 «Финансовые вложения». По дебету счета отражаются операции по приобретению ценных бумаг, вкладам в уставные капиталы других организаций, суммы предоставленных займов, а по кредиту счета отражаются операции по погашению, перепродаже ценных бумаг, суммы возвращенных займов.

К счету 58 могут открываться субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»;
- 58-5 «Приобретенная дебиторская задолженность».

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям — продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заем-

щикам и т. п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах.

По принятым к бухгалтерскому учету ценным бумагам в аналитическом учете должна быть сформирована информация: наименование эмитента, название, номер и серия ценной бумаги, номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о вложениях в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляют сводную бухгалтерскую отчетность. Головная организация должна обособленно учитывать финансовые вложения дочерних и зависимых организаций, а дочерние и зависимые — головной организации.

14.3. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Виды и классификация ценных бумаг

Основным видом финансовых вложений являются ценные бумаги. *Ценная бумага* — это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

В соответствии со ст. 143 ГК РФ к *ценным бумагам* относятся:

- государственная облигация;
- облигация;
- вексель;
- чек;
- депозитный и сберегательные сертификаты;
- банковская сберегательная книжка на предъявителя;
- коносамент;
- акция;
- другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

В настоящее время наибольшее распространение получили три вида ценных бумаг: акции, облигации и векселя.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал акционерного общества, дающая право на участие в управлении обществом, в прибылях общества и распределении имущества при его ликвидации. Акции не ограничены во времени и находятся в обращении, пока функционирует организация-эмитент (акционерное общество).

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость этой ценной бумаги после истечения срока обращения с уплатой фиксированного процента (если иное не предусмотрено условиями выпуска).

Вексель — это ценная бумага, удостоверяющая право векселедержателя при наступлении срока или досрочно с векселедателя уплаты оговоренной в векселе суммы. Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, по которому векселедатель обязуется уплатить определенную сумму. Вексель представляет собой универсальный платежный, расчетный и кредитный документ, сочетающий в себе свойства ценной бумаги, долгового обязательства и расчетного средства.

Ценные бумаги можно классифицировать по нескольким признакам.

По способу эмиссии ценные бумаги делят на документарные и бездокументарные.

Ценные бумаги, выпущенные *в документарной форме*, должны быть выполнены на бумажном носителе и подтверждены специальным сертификатом, а в случае депонирования сертификата — на основании записи по счету депо.

Сертификат ценной бумаги — это документ, выдаваемый эмитентом или регистратором, который удостоверяет права, составляющие ценную бумагу, и должен содержать ряд обязательных реквизитов.

При *бездокументарной форме* ценных бумаг право владения подтверждается записями в специальном реестре владельцев ценных бумаг или в случае депонирования ценных бумаг на основании записи по счету депо.

Порядок регистрации прав, закрепляемых ценной бумагой в бездокументарной форме, определен ст. 149 ГК РФ и наиболее полно раскрыт в Федеральном законе «О рынке ценных бумаг».

По виду организации-эмитента ценные бумаги делят на государственные и негосударственные.

К *государственным ценным бумагам* относятся долговые ценные бумаги, эмитентом которых выступает государство или отдельные субъек-

ты РФ. Например, государственные краткосрочные облигации (ГКО), облигации федерального займа (ОФЗ) и др.

К *негосударственным ценным бумагам* относятся ценные бумаги юридических лиц, выпускаемые акционерным обществами, корпорациями, акционерными банками.

По способу передачи прав ценные бумаги делятся на именные, предъявительские и ордерные.

Именными называются ценные бумаги, в которых указано имя конкретного лица, чьи права удостоверены этой ценной бумагой. При передаче прав на них другому лицу требуется обязательная идентификация их владельца. К именным ценным бумагам относятся акции.

Предъявительскими называются ценные бумаги, в которых не указано имя лица, чьи права этой ценной бумагой удостоверены. Следовательно, при передаче прав на них не требуется идентифицировать владельца. Предъявительской ценной бумагой может быть, например, облигация.

Ордерные ценные бумаги отличаются тем, что права по ним передаются другому лицу только путем совершения передаточной надписи (индоссамента) непосредственно на этой ценной бумаге. Примером ордерной ценной бумаги служит вексель.

При оценке ценных бумаг учитываются следующие показатели:

1. *Номинальная стоимость* — величина (сумма), обозначенная на бланке ценной бумаги, которая остается неизменяемой в течение всего срока ее обращения.

2. *Эмиссионная стоимость* — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Эта стоимость может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью, умноженная на количество ценных бумаг, составляет эмиссионный доход организации.

3. *Рыночная (курсовая) стоимость* — цена, за которую ценная бумага может покупаться или продаваться на фондовом рынке. Эта оценка является определяющей для инвестора.

4. *Ликвидационная стоимость* — стоимость реализуемого имущества ликвидированной организации в фактических ценах на одну акцию или на одну облигацию.

5. *Выкупная стоимость* — величина средств, которые выплачивает организация при выкупе собственных акций или облигаций. Она может совпадать с рыночной или номинальной стоимостью.

6. *Учетная стоимость* — это стоимость, по которой ценная бумага отражается в бухгалтерском учете.

Документальное оформление операций с ценными бумагами

Важнейшим качеством ценной бумаги является ее обращаемость. С передачей ценной бумаги к новому владельцу переходит и вся совокупность прав по ней. Передача прав по ценной бумаге может осуществляться следующими способами:

- права, удостоверенные *именной ценной бумагой*, передаются заключением договора уступки права требований (договором цессии);
- права, удостоверенные *ценной бумагой на предъявителя*, передаются вручением этой ценной бумаги (или сертификата) другому лицу;
- права, удостоверенные *ордерной ценной бумагой*, передаются путем совершения передаточной надписи (индоссамента) непосредственно на этой ценной бумаге;
- права, удостоверенные *бездокументарной ценной бумагой*, передаются путем внесения записи в специальный реестр владельцев таких ценных бумаг или по счету депо.

Порядок документального оформления финансовых вложений в ценные бумаги приведен в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Документальное оформление операций с ценными бумагами

Виды ценных бумаг		Документальное оформление	
		Юридическое оформление	Первичное оформление
Акции	Именные	Договор цессии, договор оказания информационных, консультационных услуг, договор на оказание посреднических услуг	Отчеты посредников Акт о выполненных работах (посредника) Акт приемки-передачи ценных бумаг и сертификат ценной бумаги (для акций в документарной форме) Выписка по счету «дело» (для акций в бездокументарной форме)

Продолжение табл. 14.1

Виды ценных бумаг		Документальное оформление	
		Юридическое оформление	Первичное оформление
			Выписка из реестра акционеров (для акций в бездокументарной форме)
	На предъявителя	Договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, договор на оказание посреднических услуг	Отчеты посредников Акт о выполненных работах (посредника) Акт приемки-передачи ценных бумаг и сертификат ценной бумаги (для акций в документарной форме) Выписка по счету «дело» (для акций в бездокументарной форме)
Облигации	Именные	Договор цессии, договор оказания информационных, консультационных услуг, договор на оказание посреднических услуг	Отчеты посредников Акт о выполненных работах (посредника) Акт приемки-передачи ценных бумаг и сертификат ценной бумаги (для облигаций в документарной форме) Выписка по счету «депо» (для облигаций в бездокументарной форме) Выписка из реестра (для облигаций в бездокументарной форме)
Облигации	На предъявителя	Договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, договор на оказание посреднических услуг	Отчеты посредников Акт о выполненных работах (посредника) Акт приемки-передачи ценных бумаг Выписка по счету «депо»

Виды ценных бумаг		Документальное оформление	
		Юридическое оформление	Первичное оформление
Векселя	Ордерные	Договор оказания информационных, консультационных услуг, договор на оказание посреднических услуг, передаточная надпись на векселе	Отчеты посредников Акт о выполненных работах (посредника) Акт приемки-передачи ценных бумаг и сертификат ценной бумаги Выписка по счету «депо»

При этом датой перехода права собственности, т. е. датой принятия ценных бумаг к бухгалтерскому учету, может быть:

- дата, указанная в акте приемки-передачи, — в случае получения сертификата предъявительской ценной бумаги непосредственно от продавца;
- дата, указанная в выписке по счету депо, открытому приобретателю в депозитарии, в который были отданы на хранение ценные бумаги продавцом;
- дата, указанная в выписке по лицевому счету приобретателя, открытому в системе ведения реестра.

Учет вложений в акции

Акции выпускают обыкновенные и привилегированные.

Владельцы *обыкновенных акций* в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» имеют право участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса, а также обладают правом на получение части прибыли в виде дивидендов, размер которых зависит от результатов предпринимательской деятельности акционерного общества. При ликвидации акционерного общества они имеют право на получение части его имущества после погашения всех долгов общества.

Владельцы *привилегированных акций* могут не иметь права голоса на общем собрании акционеров, но гарантированно получают доходы (дивиденды), а при ликвидации акционерного общества имеют право на получение части его имущества после погашения всех долгов общества.

Акции принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости и учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции».

Первоначальная стоимость акций, *приобретенных за плату*, в бухгалтерском учете представляет собой сумму фактических затрат на их приобретение, например: суммы, уплачиваемые продавцу по договору; оплата посреднических услуг, услуг брокера или дилера; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги.

Приняты к учету акции (при непосредственной оплате акций):

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Если денежные средства в оплату приобретенных акций перечисляются в соответствии с договором посреднической организации:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При получении акций от посредника:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

ПРИМЕР

ЗАО «Вымпел», не являющееся профессиональным участником рынка ценных бумаг, 11 июня 20XX г. перечислило брокерской компании ООО «Посредник» 105 900 руб. для приобретения пакета акций.

12 июня 20XX г. брокерской компанией приобретено 500 акций ОАО «Газпром» за 100 000 руб., за оказанные услуги по покупке акций ООО «Посредник» было выплачено комиссионное вознаграждение в сумме 5900 руб., в том числе НДС — 900 руб.

По условиям договора сбор за перерегистрацию акции в сумме 1180 руб. оплачивает покупатель — ЗАО «Вымпел».

В бухгалтерском учете ЗАО «Вымпел» будут отражены следующие операции:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 105 900 руб. — перечислено брокерской компании в оплату пакета акций;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

*Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 100 000 руб.
— акции приняты к учету;*

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 5900 руб. —
расходы в сумме комиссионного вознаграждения (в том числе НДС)
включены в стоимость пакета акций;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1180 руб. —
расходы в сумме сбора за перерегистрацию включены в стоимость па-
кета акций;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 1180 руб. — перечислено в оплату
сбора за перерегистрацию пакета акций.

Суммы, уплачиваемые за информационные, консультационные или посреднические услуги, связанные с покупкой-продажей ценных бумаг, облагаются НДС на общих основаниях. Однако операции по реализации на территории Российской Федерации ценных бумаг в соответствии со ст. 149 НК РФ НДС не облагаются. Поэтому суммы НДС, уплаченные за такие услуги, на основании п. 2 ст. 170 НК РФ можно включать в стоимость оказанных услуг, соответственно, они увеличивают первоначальную стоимость ценных бумаг.

В жизни хозяйствующего субъекта возможна ситуация, когда информационные (консультационные) услуги оказаны и оплачены, но организацией принято решение не приобретать ценные бумаги. В этом случае стоимость оказанных услуг списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Включение затрат в состав прочих расходов производится в том отчетном периоде, когда было принято решение не приобретать ценные бумаги.

ПРИМЕР

ЗАО «Вымпел» заключило договор со специализированной организацией на оказание информационных услуг в целях последующего приобретения акций ОАО «Газпром». В июне 20XX г. за оказанные услуги было оплачено 11 800 руб. (в том числе НДС — 1800 руб.).

Получив в августе 20XX г. информацию, ЗАО «Вымпел» приняло решение не покупать акции этого ОАО.

В бухгалтерском учете ЗАО «Вымпел» необходимо сделать следующие проводки.

В июне 20XX г.:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 11 800 руб. — оплачена стоимость информационных услуг.

В августе 20XX г.:

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 11 800 руб. — на основании принятого решения не приобретать акции сумма затрат включена в состав прочих расходов.

Согласно ПБУ 19/02 формировать первоначальную стоимость ценных бумаг в бухгалтерском учете организации могут только из цены их приобретения. Это возможно, когда величина других сопутствующих расходов незначительна по сравнению со стоимостью приобретения ценных бумаг. Если затраты на приобретение ценных бумаг незначительны (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) по сравнению с их стоимостью, уплаченной по договору, то такие затраты организация вправе признать прочими расходами в том периоде, в котором были приняты к учету ценные бумаги. Существенной признается величина показателя, составляющая не менее 5 % от общего итога соответствующих данных. Учетной политикой для целей бухгалтерского учета организация может установить иной порог существенности. Следовательно, если затраты составляют менее установленного в учетной политике уровня существенности от стоимости приобретенных финансовых вложений и установленный размер уровня существенности отражен в учетной политике, то организация может их сразу отнести на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы».

Акции, вносимые в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая представляет собой их денежную оценку, согласованную учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством.

ПРИМЕР

При учреждении организации учредителем ООО «Вымпел» в оплату получаемых акций внесены 1000 акций ОАО «Бест» номинальной стоимостью 130 руб. за

акцию. Задолженность ООО «Вымпел» по вкладу в соответствии с учредительными документами составляет 140 000 руб. Пакет акций ОАО «Бест» оценен в сумме 140 000 руб., что подтверждено актом независимого оценщика и согласовано с учредителями.

В бухгалтерском учете ООО «Вымпел» необходимо сделать следующие записи:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит счета 80 «Уставный капитал» — 140 000 руб. — отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — 140 000 руб. — акции приняты к учету.

Организация, получившая безвозмездно акции, принимает их к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В этом случае первоначальная стоимость представляет собой текущую рыночную стоимость акций или сумму денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету (по акциям, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается).

Безвозмездно полученные активы признаются организацией прочими доходами. Согласно инструкции по применению Плана счетов стоимость безвозмездно полученных активов предварительно должна быть отражена по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления».

По мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) стоимость безвозмездно полученных активов, учтенных на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления», списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы». Поскольку ценные бумаги не списываются на счета учета затрат на производство или расходов на продажу, организация

может включить стоимость этих ценных бумаг в состав прочих доходов в том отчетном периоде, когда они будут проданы, или по мере начисления дохода по ним, если организация не предусматривает дальнейшую продажу данных активов.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — признан доход от продажи ценных бумаг;

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

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции» — списана учетная стоимость реализованных ценных бумаг;

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — доходы будущих периодов включены в состав прочих доходов.

Первоначальная стоимость акций, полученных организацией по договору, предусматривающему исполнение обязательства неденежными средствами, определяется исходя из стоимости переданных или подлежащих передаче ею товаров (работ, услуг).

Первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учету ценных бумаг может изменяться.

Акции, по которым определяется текущая рыночная стоимость, необходимо периодически переоценивать до текущей рыночной стоимости. Такую переоценку организация может делать ежемесячно или ежеквартально, что необходимо зафиксировать в учетной политике.

Разница между оценкой таких ценных бумаг на отчетную дату и предыдущей оценкой в бухгалтерском учете списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

ПРИМЕР

Организация 17 мая 20XX г. приобрела 200 акций по цене 120 руб. за акцию, которые обращаются на организованном рынке ценных бумаг. Учетной политикой предусмотрено, что их последующая оценка проводится ежеквартально. По данным организатора торговли на отчетную дату (30 июня), рыночная стоимость акций составила 150 руб. за акцию.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками.

17 мая 20XX г:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 24 000 руб. (200 шт. · 120 руб.) — приняты к учету акции.

30 июня 20XX г:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 6000 руб. (200 шт. · (150 руб. — 120 руб.)) — отражена разница между текущей рыночной стоимостью акций и суммой их предыдущей оценки.

Порядок признания доходов от операций с ценными бумагами осуществляется в соответствии с нормами ПБУ 9/99 «Доходы организации». Доходы, полученные по акциям, в бухгалтерском учете признаются либо доходами по обычным видам деятельности (если данные операции являются предметом деятельности организации) с отражением на счете 90 «Выручка», либо прочими поступлениями и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Основным видом дохода по акциям являются дивиденды.

Дивиденды — это часть чистой прибыли, полученной организацией за текущий или прошедший год, распределяемая между акционерами и приходящаяся на одну акцию.

Расходы, связанные с обслуживанием акций, например оплата услуг депозитария за их хранение, предоставление выписки со счета «депо», признаются прочими расходами и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Расходы признаются по правилам ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Принятые к учету акции могут быть проданы, внесены в уставный капитал другой организации или в счет вклада по договору простого товарищества, переданы безвозмездно или в обмен на другое имущество. Выбытие ценных бумаг признается в бухгалтерском учете на дату единовременного прекращения условий их принятия к учету.

Поступления от продажи ценных бумаг в соответствии с ПБУ 9/99 признаются прочими доходами либо доходами от обычных видов деятельности. Величина поступлений определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем. Если полученные доходы являются предметом деятельности организации (признаются

доходами от обычных видов деятельности), то они отражаются по кредиту счета 90 «Продажи», а если не являются — по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

ПРИМЕР

В январе 20XX г. ООО «Вектор», не являющееся профессиональным участником рынка ценных бумаг, приобрело пакет акций ЗАО «Импекс» на сумму 135 000 руб. В апреле 20XX г. ООО «Вектор» продало указанные акции за 145 000 руб. через брокера, с которым заключен договор поручения. Плата за услуги брокера составила 2950 руб., в т. ч. НДС.

В бухгалтерском учете ООО «Вектор» эти операции отражаются следующими проводками.

Январь:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 135 000 руб. — приняты к учету приобретенные акции ЗАО «Импекс»;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 135 000 руб. — перечислены денежные средства в оплату пакета акций ЗАО «Импекс».

Апрель:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 145 000 руб. — отражена продажная стоимость пакета акций ЗАО «Импекс»;

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

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции» — 135 000 руб. — списана учетная стоимость пакета акций ЗАО «Импекс»;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2950 руб. — отражены расходы в сумме комиссионного вознаграждения брокера;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 2950 руб. — перечислены денежные средства в сумму комиссионного вознаграждения брокера;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 7050 руб. — отражена прибыль от продажи пакета акций.

Особенности учета долговых ценных бумаг

К долговым ценным бумагам относятся облигации и векселя.

Облигации считаются одним из наиболее ликвидных и наименее рискованных активов. Проценты по облигациям выплачиваются как минимум один раз в год в установленные сроки независимо от получения прибыли и финансового состояния их эмитента. Держатели облигаций имеют преимущественное право на распределение прибыли и активы эмитента при его ликвидации. Выплата процентов по облигациям производится в течение строго определенного срока, оговоренного условиями облигационного займа.

Выпускают государственные и негосударственные облигации, именные и на предъявителя, процентные и беспроцентные (табл. 14.2).

По виду выплаты дохода государственные облигации можно разделить на купонные и бескупонные (дисконтные). Купон представляет собой вид дохода с нарастающими процентами по государственной облигации. Право на получение купонного дохода возникает у организации-владельца либо при выплате купона эмитентом ценной бумаги в соответствии с правилами выпуска облигационного займа, либо при продаже облигации новому покупателю. При продаже облигаций с накопленным купонным доходом (НКД) в дни, не совпадающие с днями выплаты данного дохода ее эмитентом, покупатель и продавец делят соответствующие суммы доходов: новый покупатель уплачивает продавцу НКД, который причитается с момента начисления дохода по следующему купону до момента продажи облигации. При наступлении срока выплаты дохода по следующему купону покупатель получает этот НКД полностью.

Примером купонных облигаций являются облигации федерального займа (ОФЗ) и облигации внутреннего валютного займа (ОВГВЗ).

По бескупонным облигациям не предусмотрена выплата какого-либо дохода в виде процента в течение срока обращения данной бумаги. Примером бескупонных облигаций выступают государственные краткосрочные облигации (ГКО). Доход по ГКО организация-владелец получает за

счет разницы в стоимости покупки и суммой, получаемой при погашении или продаже облигаций.

Таблица 14.2

Характеристика облигаций

Показатели	Виды облигаций				Негосударственные облигации
	Облигации, выпущенные государством				
	ГКО ¹	ОФЗ ²	ОВГВЗ ³	ОГСЗ ⁴	
Форма выплаты дохода по облигациям в течение срока обращения	—	Купонный доход			Процентная ставка
Дата признания дохода	—	На дату выплаты купона либо на дату продажи (погашения) облигаций			На дату выплаты процента согласно проспекту эмиссии
Доначисление дисконта	Не разрешено, так как по бумагам можно определить рыночную стоимость		Разрешено		В зависимости от того, можно определить рыночную стоимость или нет
Корректировка соответствию с текущей рыночной стоимостью	Производится		Не производится		

¹ ГКО — Государственные краткосрочные бескупонные облигации.

² ОФЗ — Облигации федерального займа.

³ ОВГВЗ — Облигации внутреннего государственного валютного облигационного займа.

⁴ ОГСЗ — Облигации государственного сберегательного займа Российской Федерации.

Учет приобретенных облигаций ведется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги». Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению облигаций аналогично учету акций.

ПРИМЕР

В марте 20XX г. ЗАО «Мир» приобрело 1000 облигаций ОАО «Роснефть» по цене 1150 руб. за 1 облигацию, номинальная стоимость облигаций — 1000 руб. Плата за услуги брокера составила 2950 руб., в том числе НДС. Облигации бездокументарные, обращаются на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ).

В бухгалтерском учете ЗАО «Мир» будут отражены следующие операции.

Март:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1 150 000 руб. — приняты к учету приобретенные облигации ОАО «Роснефть»;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2950 руб. — расходы по услугам брокера включены в первоначальную стоимость облигаций;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 1 152 950 руб. — перечислены денежные средства в оплату облигаций ОАО «Роснефть».

ПРИМЕР

ООО «Трейдер» 13 мая текущего года приобрело 100 государственных облигаций федерального займа (ОФЗ 46018, выпуск № SU46018RMFS6), выпущенных Минфином РФ, номинальной стоимостью 1000 руб. по цене 920 руб. за 1 облигацию (в том числе накопленный купонный доход 22,19 руб.). 28 мая текущего года на расчетный счет ООО «Трейдер» поступил накопленный купонный доход из расчета 24,50 руб. на 1 облигацию.

В бухгалтерском учете ООО «Трейдер» будут отражены следующие операции:

На дату перечисления денежных средств за облигации:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 92 000 руб. — перечислены денежные средства за облигации.

13 мая текущего года:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги», субсчет 2-го порядка «Стоимость облигаций (без учета НКД)»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 89 781 руб. ((920 руб. — 22,19 руб.) · 100 шт.) — приобретенные облигации отражены в составе финансовых вложений по первоначальной стоимости без учета НКД;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги», субсчет 2-го порядка «НКД по облигациям»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 2219 руб. (22,19 руб. · 100 шт.) — отражен в составе финансовых вложений НКД, уплаченный продавцу.

28 мая текущего года:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, субсчет 3 — 2450 руб. (24,50 руб. · 100 шт.) — получен НКД от эмитента облигации на расчетный счет организации;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, субсчет 3

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 — 231 руб. ((24,50 руб. — 22,19 руб.) · 100 шт.) — отражен в составе доходов организации НКД, возникший в период с даты приобретения облигации до даты его выплаты;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами, субсчет 3

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги», субсчет 2-го порядка «НКД по облигациям» — 2219 руб. — списан НКД, уплаченный продавцу.

Сумма дохода в виде процентов по облигациям рассчитывается в зависимости от условий облигационного займа от номинальной стоимости ценных бумаг. Сумма начисленных процентов отражается проводкой:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

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

По долговым ценным бумагам, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, организации могут равномерно, по мере причитающегося

по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить разницу между первоначальной и номинальной стоимостью на финансовые результаты в составе прочих доходов (расходов) в течение срока их обращения.

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

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги» — покупная стоимость выше номинальной, производится списание части разницы;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — покупная стоимость ниже номинальной, производится доначисление части разницы.

Списание или доначисление разницы производится за счет полученных процентных доходов, происходит при каждом начислении дохода и определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты дохода по облигациям. Эта часть может быть рассчитана по формуле:

$$P = (\text{Покупательная стоимость} - \text{Номинальная стоимость}) : (\text{Срок обращения} \cdot \text{Количество выплат по облигациям}).$$

Вместе с тем можно не производить корректировку стоимости облигаций в течение срока их обращения. Выбранный способ учета долговых ценных бумаг необходимо зафиксировать в учетной политике организации.

ПРИМЕР

ЗАО «Вымпел» приобрело пакет облигаций ОАО «Марс» за 60 000 руб. (номинальная стоимость — 50 000 руб.). Срок обращения — 5 лет. По облигациям предусмотрена выплата процентов 2 раза в год по ставке 30 %. Облигации ОАО «Марс» не обращаются на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ), текущая рыночная стоимость по данному пакету не определяется.

В бухгалтерском учете ЗАО «Вымпел» будут отражены следующие операции.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — $(50\,000 \text{ руб.} \cdot 30\% \cdot 180 \text{ дн.}) : 360 \text{ дн.} = 7500 \text{ руб.}$ — начислены проценты;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги» — $(60\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.}) : (5 \text{ лет} \cdot 2) = 1000 \text{ руб.}$ доведена часть стоимости облигации до номинала.

При продаже или погашении облигаций в бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие операции:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — начислен доход от продажи или погашения ценных бумаг;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»
Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги» — списаны ценные бумаги по учетной стоимости;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль от продажи (погашения) ценных бумаг;

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — отражен убыток от продажи (погашения) ценных бумаг.

ПРИМЕР

ООО «Трейдер» 20 марта 20XX г. приобрело 1000 государственных облигаций федерального займа по цене 963,0 руб. за 1 облигацию, вознаграждение брокеру составило 1180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.). 3 июня 20XX г. ООО «Трейдер» продало 500 облигаций по цене 974,2 руб. за 1 облигацию, вознаграждение брокеру — 590 руб. (в том числе НДС — 90 руб.).

В бухгалтерском учете ООО «Трейдер» будут отражены следующие операции.

Март:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 963 000 руб. — приняты к учету приобретенные облигации;

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1180 руб. — расходы по услугам брокера включены в первоначальную стоимость облигаций;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета» — 964 180 руб. — перечислены денежные средства в оплату облигаций.

Июнь:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — (500 шт. · 974,2 руб.) = 487 100 руб. — отражена продажная стоимость облигаций;

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

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Долговые ценные бумаги» — (964 180 руб. : 2) = 482 090 руб. — списаны облигации по учетной стоимости;

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 590 руб. — отражены расходы по услугам брокера;

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 590 руб. — перечислено вознаграждение брокеру;

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих расходов и доходов»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 4420 руб. — отражен финансовый результат от продажи облигаций.

При отражении в бухгалтерском учете операций с векселями необходимо учитывать тот факт, что вексель является, по существу, универсальным инструментом, который может использоваться как форма финансовых вложений временно свободных денежных средств, так и средство расчетов. От вида векселя и цели его использования в хозяйственном обороте организации зависит порядок бухгалтерского учета полученных векселей.

В обобщенном виде основные виды векселей и участники вексельного обращения представлены на рис. 14.1.

Порядок бухгалтерского учета товарных векселей на законодательном уровне не урегулирован. Товарные векселя у продавца в состав финансовых вложений не включаются и учитываются в качестве дебитор-

ской задолженности на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные».

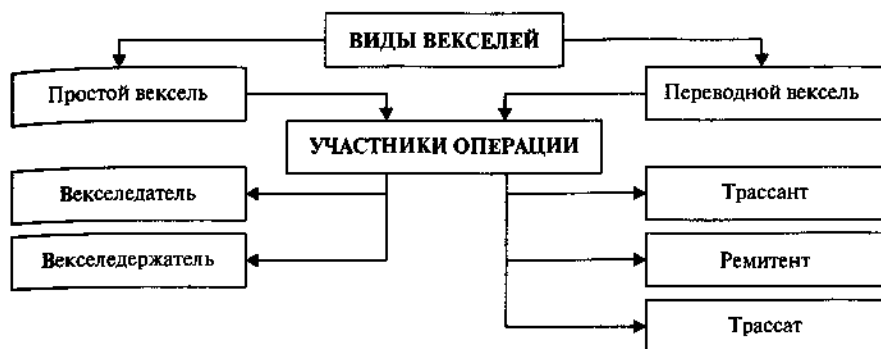


Рис. 14.1. Виды и участники вексельного обращения

Приобретение финансового векселя с целью получения выгоды при его реализации или предъявлении осуществляется в соответствии с требованиями ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Банковские векселя, приобретенные юридическим лицом, относятся к финансовым векселям и принимаются к учету в составе финансовых вложений.

Вместе с тем необходимо отметить, что деление векселей на финансовые и товарные носит весьма условный характер, поскольку при расчетах за товары и услуги могут использоваться векселя не только самого должника, но и третьей организации (векселя третьих лиц). Данные векселя по сути своей должны относиться к группе товарных векселей и учитываться в качестве дебиторской задолженности по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные». Однако в случае, когда в счет погашения задолженности за поставленную продукцию (работы, услуги) организация-поставщик получила векселя третьих лиц, такие векселя должны быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений в оценке, равной дебиторской задолженности за поставленную продукцию (работы, услуги).

При приобретении финансовые векселя принимаются к учету в сумме фактических затрат на их приобретение.

В обобщенном виде порядок учета векселей представлен на рис. 14.2.

Все операции с векселями отражаются аналогично операциям с облигациями.

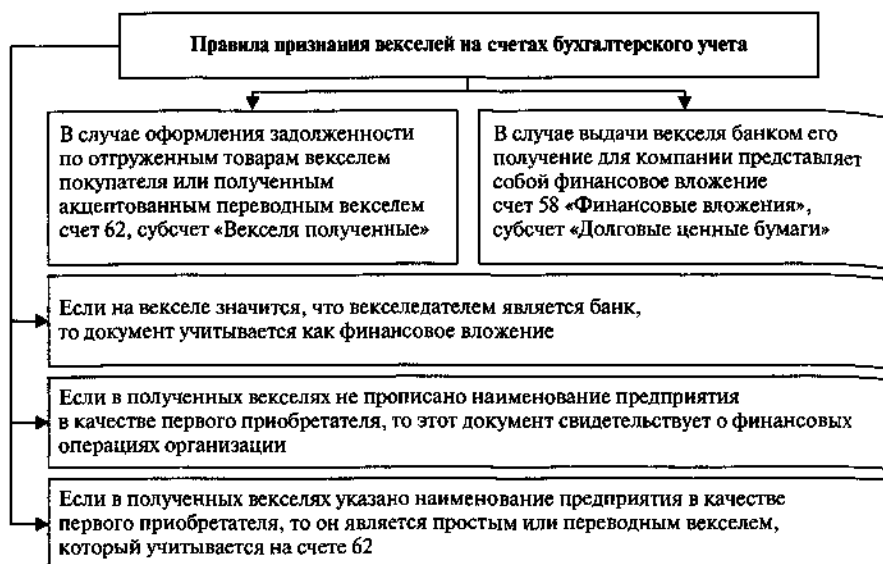


Рис. 14.2. Правила учета векселей векселедержателем

14.4. Учет резервов под обесценение финансовых вложений

Ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. Однако их реальная стоимость во времени может меняться. В таком случае ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» предусмотрено создание резерва под обесценение финансовых вложений.

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

В случае устойчивого снижения стоимости финансовых вложений организация самостоятельно определяет расчетную стоимость финансовых вложений как разницу между их учетной стоимостью (по которой они отражены в бухгалтерском учете) и суммой такого снижения (обесценением).

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства объявление его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем.

В случае возникновения ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. 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:

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

Кредит счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов указанной проверки. Если по результатам проверки:

- выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения:

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

Кредит счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»;

- выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва корректируется в сторону его уменьшения:

Дебет счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений:

Дебет счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

14.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций осуществляются с целью получения дополнительного дохода в виде дивидендов на вложенный капитал. Вклады в уставные капиталы других организаций учитываются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции».

На дату признания вклада в уставный капитал в составе финансовых вложений:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- вклад в уставный капитал отражен в составе финансовых вложений в оценке, предусмотренной в учредительном договоре.

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества.

На дату внесения денежных средств:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

- внесены в счет вклада в уставный капитал денежные средства.

При передаче в качестве вклада в уставный капитал в виде имущества имущество оценивается по договорной стоимости. В бухгалтерском учете инвестора переданное имущество списывается с баланса по учетной стоимости.

На дату передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счетов 01, 04, 10, 41, 43, 58;

- списана балансовая (остаточная для амортизируемого имущества) стоимость имущества, передаваемого в качестве вклада в уставный капитал.

При передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал согласно НК РФ организация должна восстановить НДС, ранее правомерно принятый к вычету при приобретении указанного имущества, а получающая сторона принимает данный НДС (при условии, что она является плательщиком НДС и будет использовать полученное имущество для облагаемых НДС операций).

Если договорная стоимость имущества (в оценке, предусмотренной в учредительном договоре) не совпадает с его балансовой стоимостью, то образуется разница.

На дату выявления разницы между балансовой стоимостью имущества и оценкой, согласованной учредителями:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — отражено превышение договорной стоимости имущества в оценке, предусмотренной в учредительном договоре над его учетной стоимостью

или

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

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражено превышение учетной стоимости имущества над его договорной стоимостью в оценке, предусмотренной в учредительном договоре;

- отражена разница между балансовой стоимостью имущества и оценкой, согласованной учредителями.

14.6. Учет финансовых вложений по предоставлению займов

Организация может выдавать займы любым другим организациям или физическим лицам.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа, в котором заимодавцем является организация, обязательно должен быть составлен в письменной форме.

По общему правилу договор займа является возмездным. Это означает, что даже если в самом договоре нет условия о том, что заемщик должен уплачивать какие-либо проценты заимодавцу, этот договор не является беспроцентным. Заемщик все равно должен будет уплатить проценты, размер которых будет определяться по ставке рефинансирования Центрального банка РФ на день уплаты долга. Если стороны действительно хотят заключить беспроцентный договор займа, такое условие нужно обязательно включить в текст договора.

Порядок выплаты процентов за пользование заемными средствами устанавливается условиями договора займа. Проценты могут выплачиваться ежемесячно, ежеквартально, одновременно при возврате займа или другими способами.

Если договором не установлен порядок выплаты процентов, то проценты должны уплачиваться заемщиком ежемесячно до дня возврата суммы займа.

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» предоставленные другим организациям займы относятся к финансовым вложениям организации.

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

Беспроцентные займы, выданные организацией, не могут приниматься к учету в качестве финансовых вложений. Это следует из условий

признания объекта в качестве финансового вложения, одним из которых является способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем. Выдача беспроцентного займа никаких экономических выгод организации принести не может. В связи с этим беспроцентные займы, выданные организацией, должны отражаться на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском учете доходы в виде процентов, полученные организацией от предоставления займов, признаются либо в составе выручки (счет 90 «Продажи»), либо в составе прочих доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»). Проценты по договорам займа признаются выручкой от реализации только в том случае, если предоставление займов является предметом деятельности организации, т. е. служит постоянным источником доходов организации. На практике чаще всего организации выдают займы не на регулярной основе. Поэтому получаемые проценты, как правило, учитываются в составе прочих доходов.

Проценты начисляются в бухгалтерском учете организации за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора займа (п. 16 ПБУ 9/99).

Суммы процентов, подлежащие получению по договору займа, должны отражаться по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Получение процентов от заемщика отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

ПРИМЕР

ЗАО «Альмера» (заимодавец) предоставила 25 июня 20XX г. ООО «Фокус» (заемщику) заем в сумме 100 000 руб. сроком на 2 месяца под 20 % годовых. Согласно договору проценты уплачиваются заемщиком ежемесячно.

В бухгалтерском учете ЗАО «Альмера» (заимодавца) отражаются следующие бухгалтерские проводки.

Июнь:

*Дебет счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Предоставленные займы»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 100 000 руб. — предоставлен заем
ООО «Фокус»;*

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 328,77 руб. $((100\ 000 \text{ руб.} \cdot 20\%) : 365 \text{ дн.} \cdot 6 \text{ дн.})$ — начислены проценты за июнь;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 328,77 руб. — отражено поступление процентов по договору займа за июнь.

Июль:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 1698,63 руб. $(100\ 000 \text{ руб.} \cdot 20\% : 365 \text{ дн.} \cdot 31 \text{ дн.})$ — начислены проценты за июль;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1698,63 руб. — отражено поступление процентов по договору займа за июль.

Август:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» — 1369,86 руб. $(100\ 000 \text{ руб.} \cdot 20\% : 365 \text{ дн.} \cdot 25 \text{ дн.})$ — начислены проценты за август;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Предоставленные займы» — 100 000 руб. — отражен возврат суммы займа;

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1369,86 руб. — отражено поступление процентов по договору займа за август.

В случае если заемщик не возвращает сумму займа в установленные договором сроки, то на эту сумму подлежат уплате проценты:

1) в размере, предусмотренном п. 1 ст. 395 ГК РФ, со дня, когда она должна была возвращена, до дня ее возврата заимодавцу. Размер процентов определяется существующей в месте нахождения кредитора учетной

ставкой банковского процента на день исполнения денежного обязательства. Предусмотренные проценты подлежат уплате только на соответствующую сумму основного долга и не должны начисляться на проценты;

2) за весь период (с момента выдачи займа до дня его погашения) организация-заимодавец должна получить проценты по ставке, предусмотренной договором;

3) договором займа также могут быть предусмотрены пени за нарушение условий договора (п. 1 ст. 330 ГК РФ).

Чтобы обеспечить свое обязательство, заимодавец может заключить с заемщиком дополнительно договор залога под заложенное имущество.

Поскольку заложенное имущество является собственностью залогодателя, то у залогодержателя оно отражается на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» по оценочной стоимости, зафиксированной в договоре.

14.7. Инвентаризация финансовых вложений и отражение ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности

Порядок проведения инвентаризации финансовых вложений определен Приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

В процессе проведения инвентаризации необходимо проверить состав финансовых вложений и правомерность отнесения активов к финансовым вложениям.

Последовательно анализируется каждый вид инвентаризируемого финансового вложения, определяется сумма, числящаяся на соответствующем счете бухгалтерского учета.

Проверяется фактическое наличие ценных бумаг. При этом устанавливается правильность их оформления, реальность стоимости, сохранность, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных по ним доходов.

По ценным бумагам, сданным (принятым) на хранение, производится сверка остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах организации (например, счет 58.2, субсчет «Ценные бумаги, переданные на ответственное хранение» и забалансовый счет «Ценные бумаги, принятые на ответственное хранение», открытый организацией), с данными выписок специальных организаций (банков, депозитариев и др.).

Сопоставляется учетная стоимость финансовых вложений с рыночной оценкой на дату инвентаризации с целью выявления возможности погашать возникшие убытки за счет ранее созданных резервов либо принимать решение о создании резерва под обесценение вложений.

Проверяются финансовые вложения в уставные капиталы других организаций. Финансовые вложения должны быть подтверждены документально. Проверяются также учредительные договоры, акты приема-передачи, инвестиционные сертификаты.

Проверяются займы, предоставленные другим организациям (договоры займа, платежные документы).

Проверяется правильность формирования первоначальной стоимости в соответствии с разделом 2 ПБУ 19/02.

Данные о фактическом наличии финансовых вложений заносятся в описи.

При наличии расхождений фактического наличия финансовых вложений с данными бухгалтерского учета бухгалтер заполняет графы 9 и 10 формы РИНВ-1. Форма РИНВ-1 составляется в двух экземплярах, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается лицу, ответственному за сохранность документов, удостоверяющих право организации на финансовые вложения.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Финансовые вложения, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Недостача в части финансовых вложений относится на виновных лиц:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» — выявлена недостача;

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — недостача отнесена на виновное лицо;

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» — удержано в возмещение недостачи виновным лицом.

В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи должны списываться на прочие расходы организации:

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

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете.

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
Финансовые вложения в акции				
1	Приняты к учету акции (по фактической стоимости приобретения, включая расходы на информационные, консультационные и посреднические услуги)	58-1	76	Акт приемки- передачи ценных бумаг, выписка по счету «депо», выписка из реестра акционеров
2	Перечислены денежные средства в оплату акций	76	50, 51, 52	Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
3	Перечислены денежные средства в оплату информационных, консультационных и посреднических услуг	76	50, 51, 52	Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету
4	Передано имущество в счет оплаты акций, списана балансовая стоимость имущества	76 91-2	91-1 01, 10, 43	Акт приемки-передачи имущества, накладные, справка бухгалтерии
5	Приняты к учету акции	58-1	76	Акт приемки-передачи ценных бумаг, выписка по счету «депо», выписка из реестра акционеров
6	Приняты к учету акции, полученные в счет вклада в уставный капитал	58-1	75	Акт приемки-передачи ценных бумаг, выписка из реестра акционеров, учредительные документы
7	Приняты к учету акции, полученные безвозмездно	58-1	91-1, 98	Акт приемки-передачи ценных бумаг, выписка по счету «депо», договор дарения
8	Отражены расходы по оплате услуг депозитария	91-2	76	Бухгалтерская справка-расчет
9	Оплачены услуги депозитария	76	51	Выписка банка по расчетному счету
10	Начислены дивиденды по акциям	76-3	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
11	Получена сумма дивидендов (в рублях)	51	76-3	Выписка банка по расчетному счету

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
12	Получена сумма дивидендов (в иностранной валюте)	52	76-3	Выписка банка по валютному счету
13	Стоимость акций доведена до рыночной оценки (по акциям, по которым определяется рыночная стоимость)	91-2 58-1	58-1 91-1	Бухгалтерская справка-расчет, данные о рыночной стоимости акций
14	Отражена продажная стоимость акций	76-3	91-1	Договор цессии, договор купли-продажи, акт приемки-передачи ценных бумаг
15	Списана учетная стоимость акций	91-2	58-1	Акт приемки-передачи ценных бумаг
16	Отражены расходы по услугам посредника	91-2	76	Договор на оказание услуг, отчет посредника
17	Отражены расходы по перерегистрации акций (если данные расходы осуществляются за счет продавца)	91-2	76	Бухгалтерская справка-расчет
18	Переданы акции в залог	58 — «Акции, переданные в залог»	58-1	Договор залога, акт приемки-передачи ценных бумаг
Финансовые вложения в долговые ценные бумаги				
19	Облигации (векселя) приняты к учету	58-2	76	Акт приемки-передачи ценных бумаг, выписка по счету «депо»
20	Перечислены денежные средства на покупку облигаций (векселей)	76	50, 51, 52	Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
21	Начислены доходы (проценты) по облигациям (векселям)	76-3	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
22	Получен доход (в рублях)	51	76-3	Выписка банка по расчетному счету
23	Получен доход (в иностранной валюте)	52	76-3	Выписка банка по валютному счету
24	Отражена продажная стоимость (стоимость погашения) облигаций (векселя)	76	91-1	Договор купли- продажи, акт приемки-передачи ценных бумаг
25	Списана учетная стоимость облигаций (векселя)	91-2	58-2	Акт приемки- передачи ценных бумаг
Учет резерва под обесценение финансовых вложений				
26	Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59	Бухгалтерская справка-расчет
27	Списана сумма резерва при выбытии ценных бумаг	59	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
28	Уменьшена сумма резерва по ценным бумагам, рыночная стоимость которых увеличилась	59	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
Вклад в уставный капитал				
29	Вклад в уставный капитал другой организации признан в учете как финансовое вложение	58-1	76	Учредительные документы
30	Внесены в счет вклада в уставный капитал денежные средства	76	50, 51, 52	Расходный кассовый ордер, выписка с расчетного (валютного) счета
31	Внесены в счет вклада в уставный капитал основные средства (нематериальные активы)	76	01, 04	Бухгалтерская справка
32	Внесены в счет вклада в уставный капитал материалы (товары)	76	10, 41	Бухгалтерская справка

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
33	Восстановлен НДС в части имущества, передаваемого в качестве вклада в уставный капитал	19	68	Бухгалтерская справка, счет-фактура
34	Восстановленный НДС отражен в составе финансовых вложений	58	19	Бухгалтерская справка, учредительные документы, акт приемки-передачи имущества
35	Отражено превышение договорной стоимости переданного имущества над учетной	76	91-1	Бухгалтерская справка
36	Отражено превышение учетной стоимости переданного имущества над договорной	91-2	76	Бухгалтерская справка
37	Начислен доход от участия в уставном капитале другой организации	76-3	91-1	Протокол распределения подлежащих получению доходов
38	Получен доход от участия в уставном капитале другой организации	50, 51, 52	76-3	Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету
Предоставленные займы				
39	Предоставлен заем	58-3	51	Договор займа, выписка банка с расчетного счета
40	Начислены проценты по договору займа	76	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
41	Получены проценты по договору займа	51	76	Выписка банка с расчетного счета

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
42	Возвращена сумма займа	51	58-3	Договор займа, выписка банка с расчетного счета
43	Начислены пени (штраф) за несвоевременный возврат займа	76-2	91-1	Договор займа
44	Отражено поступление суммы пеней (штрафа)	51	76-2	Выписка банка с расчетного счета
Учет приобретения на основании уступки права требования задолженности				
<i>Учет у цедента</i>				
45	Признана выручка от продажи готовой продукции (работ, услуг)	62	90-1	Накладная, акты выполненных работ и услуг, отгрузочные документы
46	Отражены обязательства по НДС перед бюджетом	90-3	68	Счет-фактура, книга продаж
47	Списана себестоимость проданной готовой продукции (товаров, работ услуг)	90-2	43, 41, 20	Накладная, акты выполненных работ и услуг, бухгалтерская справка-расчет
48	Отражен финансовый результат от продажи: — прибыль — убыток	90-9 99	99 90-9	Бухгалтерская справка-расчет
49	Отражена задолженность цессионария по договору цессии	76 — договор цессии	91-1	Договор цессии
50	Списана сумма задолженности, по которой право требования передано третьему лицу	91-2	62	Бухгалтерская справка-расчет
51	Начислен НДС (с суммы разницы между продажной и балансовой стоимостью задолженности)	91-2	68	Счет-фактура, книга продаж

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
52	Получены денежные средства от продажи дебиторской задолженности	51	76 — договор цессии	Выписка с расчетного счета
53	Отражен финансовый результат от продажи дебиторской задолженности:			Бухгалтерская справка-расчет
	— прибыль	90-9	99	
	— убыток	99	90-9	
Учет у цессионария				
54	Принято к учету в качестве финансового вложения приобретенное право требования	58	76 — договор цессии	Договор цессии
55	Перечислены денежные средства по договору цессии	76 — договор цессии	51	Выписка с расчетного счета
56	Погашено обязательство, по которому право требования приобретено	76	91-1	Договор цессии
57	Отражены обязательства по НДС перед бюджетом (с суммы разницы между стоимостью погашения и балансовой стоимостью задолженности)	91-2	68	Счет-фактура, книга продаж
58	Списана сумма задолженности, по которой приобретено право требования третьему лицу	91-2	58	Бухгалтерская справка-расчет
59	Получены денежные средства от продажи дебиторской задолженности	51	76 — договор цессии	Выписка с расчетного счета
60	Отражен финансовый результат от продажи дебиторской задолженности:			Бухгалтерская справка-расчет
	— прибыль	90-9	99	
	— убыток	99	90-9	

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
Финансовые вложения по договору простого товарищества				
<i>Учет у участника договора простого товарищества</i>				
61	Списана сумма накопленной амортизации по переданному в счет вклада в складочный капитал имуществу	02 05	01 04	Акт приемки-передачи имущества
62	Передано имущество в счет вклада в складочный капитал (по остаточной стоимости)	58-4	01, 04	Акт приемки-передачи имущества, договор простого товарищества
63	Переданы материальные ценности в счет вклада в складочный капитал (по балансовой стоимости)	58-4	10, 41	Накладная, приходный ордер, договор простого товарищества
64	Внесены денежные средства в счет вклада по договору простого товарищества	58-4	50, 51, 52	Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету
65	Включена в состав операционных доходов прибыль по совместной деятельности, распределенная между товарищами	76-3	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
66	Включен в состав операционных расходов убыток по совместной деятельности, распределенный между товарищами	91-2	76-3	Бухгалтерская справка-расчет
67	Возвращено имущество в результате прекращения совместной деятельности по результатам раздела	01, 04, 10, 41	58-4	Акт приемки-передачи имущества, соглашение о разделе имущества

Продолжение табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
68	Отражена разница между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности	58-4 91-2	91-2 58-4	Бухгалтерская справка-расчет
<i>Учет у товарища, ведущего общие дела</i>				
69	Принято к учету имущество, внесенное в счет вклада товарищами (по договорной стоимости)	01, 04, 10	80	Договор простого товарищества, акты приемки-передачи имущества
70	Получены денежные средства в счет вклада товарищами	50, 51, 52	80	Договор простого товарищества, приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному (валютному) счету
71	Отражены затраты по совместной деятельности	26	76-3	Бухгалтерская справка-расчет
72	Начислена амортизация по основным средствам, нематериальным активам	26	02, 05	Бухгалтерская справка-расчет
73	Признана выручка от реализации (по договору простого товарищества)	62	90-1	Накладная, акты выполненных работ и услуг, отгрузочные документы
74	Отражен НДС	90-3	68	Счет-фактура
75	Списаны текущие расходы по совместной деятельности	90-2	26	Бухгалтерская справка-расчет
76	Отражен финансовый результат по совместной деятельности:			Бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Первичные документы
		Дебет	Кредит	
	— прибыль — убыток	90-9, 99	99, 90-9	
77	Отражена прибыль (убыток)	99 84	84 99	Бухгалтерская справка-расчет
78	Начислена доля прибыли	84	75-2	Соглашение о распределении прибыли
79	Перечислена прибыль товарищам	75-2	51	Выписка с расчетного счета
80	Списана доля убытка	75-2	84	Соглашение о распределении убытка
81	Погашен убыток товарищами	51	75-2	Выписка с расчетного счета
82	Возвращены денежные средства при прекращении договора простого товарищества	80	50, 51, 52	Решение о прекращении действия договора простого товарищества
83	Возвращено имущество при прекращении договора простого товарищества	80	01, 04, 10	Решение о прекращении действия договора простого товарищества
84	Списана сумма накопленной амортизации	02, 05	01, 04	Бухгалтерская справка-расчет

РЕЗЮМЕ

Финансовые вложения — активы организации, предназначенные для увеличения капитала посредством участия в распределении прибыли другой организации или для получения других экономических выгод (доходов).

К финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе облигации, векселя; вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Для признания в бухгалтерском учете финансовых вложений необходимо, чтобы данный финансовый актив отвечал определенным условиям, совокупное наличие которых дает право признать его в качестве объекта учета:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов или прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости).

Для обобщения информации о наличии и движении финансовых вложений в бухгалтерском учете используется счет 58 «Финансовые вложения». По дебету счета отражаются операции по приобретению ценных бумаг, вкладам в уставные капиталы других организаций, суммы предоставленных займов, а по кредиту счета отражаются операции по погашению, перепродаже ценных бумаг, суммы возвращенных займов.

К счету 58 открываются следующие субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»,
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»,
- 58-3 «Предоставленные займы»,
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,
- 58-5 «Приобретенная дебиторская задолженность».

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, формирование которой зависит от способа поступления финансовых вложений: по сумме фактических расходов на

приобретение, по согласованной стоимости, по текущей рыночной стоимости.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться. Финансовые вложения для целей последующей оценки подразделяются на две группы.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости, рассчитанной в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

В настоящее время все организации обязаны переоценивать ценные бумаги, имеющие рыночную котировку, путем корректировки (изменения) их стоимости. Данную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально в зависимости от того, что предусмотрено в учетной политике. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты.

Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в отчетности по первоначальной стоимости, следовательно, по данной группе ценных бумаг с момента их постановки на учет стоимость не изменяется.

Финансовые вложения могут быть проданы, внесены в уставный капитал другой организации или в счет вклада по договору простого товарищества, переданы безвозмездно или в обмен на другое имущество. Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете на дату единовременного прекращения условий их принятия к учету.

Поступления и расходы от выбытия финансовых вложений признаются прочими доходами и расходами и отражаются по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Вместе с тем если полученные доходы и расходы являются предметом деятельности организации (признаются доходами от обычных видов деятельности), то они отражаются по счету 90 «Продажи».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте определения понятий «финансовые вложения», «ценные бумаги».
2. Какие активы организация должна признавать в качестве финансовых вложений?
3. Что является единицей учета в части финансовых вложений?
4. Что включается в первоначальную стоимость финансовых вложений?

5. Как определить текущую рыночную стоимость по ценным бумагам?
6. По какой группе ценных бумаг создается резерв под обесценение финансовых вложений?
7. Каков порядок учета вкладов в уставные капиталы других организаций?
8. Каков порядок учета и документального отражения операций по представлению займов?
9. Какие положения должны быть закреплены в учетной политике организации в части учета финансовых вложений?

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

- Основные нормативные документы
- Понятие доходов и расходов организации
- Учет финансовых результатов
- Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)
- Учет расчетов по налогу на прибыль

15.1. Основные нормативные документы

1. Статьи 146, 149, 155, 170 главы 21; 280, 284 главы 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

3. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

4. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

15.2. Понятие доходов и расходов организации

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является **финансовый результат**, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости ее собственного капитала за отчетный период.

С 2000 г. введены в действие ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», на основе которых классифицируются все доходы и расходы организации.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» **доходами** признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности доходы организации делятся на:

- 1) доходы от обычных видов деятельности;
- 2) прочие доходы (поступления).

К доходам от обычных видов деятельности относится выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее — выручка). Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

К обычным (основным) видам деятельности организации относятся продажа продукции (товаров), выполнение работ и оказание услуг.

К доходам от обычных видов деятельности относятся и поступления, если их доля в выручке от реализации составляет 5 и более процентов от ее общей суммы.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Выручка от обычных видов деятельности отражается по кредиту счета 90 «Продажи».

К прочим доходам (поступлениям) могут быть отнесены:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (например, арендная плата у арендодателя за предоставленные в текущую аренду основные средства и другое имущество);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности (например, лицензионные платежи за предоставленные в аренду нематериальные активы);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (например, проценты и дивиденды);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;
- поступления от продажи основных средств и иных активов (например, доход от продажи нематериальных активов, материалов, иностранной валюты, ценных бумаг и другого имущества организации);
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- штрафы, пени, неустойки к получению за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение убытков, причиненных организации;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
- положительные курсовые разницы по валютным операциям;
- сумма дооценки активов;
- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, сумма страхового возмещения и стоимость материальных ценностей, возможных для дальнейшего использования и т. п.).

Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91 («Прочие доходы и расходы»).

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» **расходами** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности расходы организации делятся на:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и оказанием услуг.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

К прочим расходам могут быть отнесены:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организаций (например, начисленная амортизация по сданным в аренду основным средствам);

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (например, начисленная амортизация по нематериальным активам, переданным во временное пользование);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (например, списание стоимости имущества, внесенного в счет вклада в уставный капитал другой организации);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, товаров, продукции (например, списание остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов, списание фактической себестоимости материалов, списание балансовой стоимости иностранной валюты, ценных бумаг);
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (например, уплата процентов по полученным кредитам и займам);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (например, расходы по расчетно-кассовому обслуживанию организации в банке);
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с учредительными документами (например, в резерв по сомнительным долгам и резерв под снижение стоимости материальных ценностей, в резерв под обесценение финансовых вложений и другие резервы);
- штрафы, пени, неустойки к уплате за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы по валютным операциям;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера;
- прочие расходы (например, налоги, начисляемые на финансовые результаты: налог на имущество, государственная пошлина в связи с участием в судебных разбирательствах, недостача имущества, выявленная в результате проведенной инвентаризации);

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, списание стоимости имущества, утерянного при чрезвычайных обстоятельствах и т. п.).

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

15.3. Учет финансовых результатов

Финансовым результатом деятельности организации является прибыль или убыток. **Прибыль** за отчетный период определяется как превышение доходов над расходами. **Убыток** за отчетный период определяется как превышение расходов над доходами.

Бухгалтерская прибыль (прибыль на счетах бухгалтерского учета) — прибыль, полученная за отчетный период от всех видов деятельности. В состав бухгалтерской прибыли включается:

- 1) прибыль от продажи продукции, товаров, работ и услуг (определяется расчетным путем как разница между выручкой от их продажи за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и других аналогичных платежей и расходами, связанными с производством и продажей);
- 2) прочие доходы, уменьшенные на прочие расходы.

Учет финансовых результатов ведется на счете 99 «Прибыли и убытки». Счет активно-пассивный, по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки, по кредиту — прибыль. Записи по счету 99 «Прибыли и убытки» производятся нарастающим итогом с начала года.

В течение отчетного периода в бухгалтерском учете записываются проводки:

1) *Дебет счета 90 «Продажи»*

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — списывается прибыль от продажи продукции, товаров, работ и услуг;

2) *Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»*

Кредит счета 90 «Продажи» — списывается убыток от продажи продукции, товаров, работ и услуг;

3) *Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»*

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — списывается сальдо прочих доходов (прибыль);

4) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» — списываются сальдо прочих расходов (убытков).

По окончании отчетного периода сравнивается прибыль, полученная за отчетный период (кредит счета 99), и убытки, понесенные за отчетный период (дебет счета 99). После этого выводится конечный финансовый результат за отчетный период.

Сальдо конечное кредитовое означает прибыль за отчетный период, сальдо конечное дебетовое — убыток за отчетный период.

Из полученной бухгалтерской прибыли по ставке 20 % начисляется условный расход по налогу на прибыль. Условным расходом по налогу на прибыль является налог на бухгалтерскую прибыль, т. е. прибыль на счетах бухгалтерского учета (кредит счета 99 «Прибыли и убытки»).

Из убытка за отчетный период по ставке 20 % начисляется условный доход по налогу на прибыль.

Условным доходом по налогу на прибыль является налог на бухгалтерский убыток, т. е. убыток на счетах бухгалтерского учета (дебет счета 99 «Прибыли и убытки»).

В бухгалтерском учете записываются проводки:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — начислен условный расход по налогу на прибыль;

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Штрафные санкции», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет «Штрафные санкции» — начислены штрафные санкции в бюджет и государственные внебюджетные фонды за налоговые нарушения;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль» — начислен условный доход по налогу на прибыль.

15.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» должен быть закрыт, так как каждый новый отчетный год организации начинают с нулевого остатка по данному счету.

Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» в бухгалтерском учете называется реформацией баланса. При реформации баланса сравнивается прибыль, полученная за отчетный год (кредит счета 99 «Прибыли и убытки»), и убытки, понесенные за отчетный год (дебет счета 99 «Прибыли и убытки»). Из прибыли (убытка) за отчетный год по ставке 20 % начисляются условный расход (доход) по налогу на прибыль за отчетный год и штрафные санкции в бюджет и государственные внебюджетные фонды за отчетный год, если они имели место. В результате реформации баланса по итогам работы за год определяется **нераспределенная прибыль или непокрытый убыток**.

Если прибыль, полученная за отчетный год, больше убытков, понесенных за отчетный год, то у организации определяется нераспределенная прибыль. Если убытки, понесенные за отчетный год, больше прибыли, полученной за отчетный год, то у организации определяется непокрытый убыток.

Учет конечного финансового результата ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет активно-пассивный, по дебету отражается непокрытый убыток, по кредиту — нераспределенная прибыль.

В бухгалтерском учете записываются проводки:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — определена нераспределенная прибыль за отчетный год

или

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — определен непокрытый убыток за отчетный год.

Нераспределенная прибыль называется **«чистой» прибылью**. В соответствии с решением общего собрания акционеров (участников) «чистая» прибыль может быть направлена на выплату дивидендов юридическим и физическим лицам, на пополнение резервного капитала, на развитие организации и другие цели.

Если по результатам работы за год у организации определен непокрытый убыток, то на его покрытие могут быть направлены средства резервного капитала, средства учредителей (участников), средства добавочного капитала (за исключением сумм прироста имущества по переоценке).

15.5. Учет расчетов по налогу на прибыль

С 1 января 2002 г. была введена в действие глава 25 «Налог на прибыль» части второй НК РФ, в соответствии с которой организации ведут расчет налоговой базы по налогу на прибыль. С 2003 г. введено в действие Положение по бухгалтерскому учету — ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», которым устанавливаются правила отражения в бухгалтерском учете разницы между данными бухгалтерского и налогового учета.

В связи с тем, что данные бухгалтерского учета и данные для целей налогообложения не совпадают, возникает необходимость корректировки налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет. Расхождения между данными бухгалтерского учета и данными для целей налогообложения, образовавшиеся в результате применения различных правил признания доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, называются **разницы**. Разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) состоят из **постоянных и временных разниц**.

Под **постоянными разницами** понимаются доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, и доходы и расходы, которые учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаются доходами и расходами для целей бухгалтерского учета как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Таким образом, постоянные различия — это доходы и расходы, которые не совпадают для целей бухгалтерского и налогового учета. К постоянным различиям относятся:

- превышение фактических расходов для целей бухгалтерского учета над расходами для целей налогообложения (сверхнормативные расходы по уплате процентов по рублевым и валютным кредитам, расходы на рекламу, представительские и другие расходы);
- убыток, перенесенный на будущее;
- прочие расходы.

Постоянные различия возникают в текущем отчетном периоде, в нем же увеличивают налогооблагаемую прибыль по сравнению с бухгалтерской и больше не проявляются.

Постоянной разнице соответствуют постоянные налоговые обязательства (активы). Под постоянным налоговым обязательством (активом)

понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налога на прибыль в отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Величина постоянного налогового обязательства (актива) определяется путем умножения постоянной разницы на ставку налога на прибыль 20%. Таким образом, постоянное налоговое обязательство (ПНО) — сумма налога на прибыль в бюджет, доначисленная с постоянной разницы, а постоянные налоговые активы (ПНА) — сумма уменьшенного налога на прибыль, рассчитанного с постоянной разницы. Учет постоянных налоговых обязательств (активов) ведется на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)».

В бухгалтерском учете записываются следующие проводки:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»
— отражены постоянные налоговые обязательства;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые активы»
— отражены постоянные налоговые активы.

ПРИМЕР

За отчетный период в ходе проведения рекламной кампании организации победителям розыгрышей в виде призов были вручены ценности на фактическую сумму 115 000 руб. Для целей налогообложения расходы на приобретение (изготовление) призов признаются в размере, не превышающем 1 процента выручки от реализации. За отчетный период выручка от реализации составила 7 000 000 руб., таким образом, расходы на приобретение призов не могут превышать величину 70 000 руб. ($7\,000\,000 \cdot 1\%$).

Величина постоянной разницы в виде превышения расходов, признанных в бухгалтерском учете, над расходами, принятыми для целей налогообложения, составит 45 000 руб. ($115\,000 \text{ руб.} - 70\,000 \text{ руб.}$), а величина постоянного налогового обязательства — 9000 руб. ($45\,000 \cdot 20\%$).

В бухгалтерском учете записывается следующая проводка:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»
— 9000 руб. — отражено постоянное налоговое обязательство.

Временные разницы — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах. При формировании налогооблагаемой прибыли временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. В зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделяются на вычитаемые временные разницы (ВВР) и налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Вычитаемые временные разницы — это расходы, которые уменьшают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в будущих отчетных периодах, т. е. при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **уменьшить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Вычитаемые временные разницы возникают, когда **налогооблагаемая прибыль больше бухгалтерской прибыли**. Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- возникновения убытка, перенесенного на будущее;
- применения разных правил признания для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств в случае их продажи и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемой временной разнице соответствуют отложенные налоговые активы (ОНА). Отложенные налоговые активы — это сумма налога на прибыль, уплаченная в бюджет сейчас, но подлежащая вычету в будущем. Величина ОНА определяется путем умножения вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль (20 %). Учет отложенных налоговых активов ведется на счете 09 «Отложенные налоговые активы», счет активный, по дебету отражается возникновение (образование) отложенных налоговых активов, по кредиту — их погашение. В бухгалтерском учете записываются следующие проводки:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»
— образованы отложенные налоговые активы;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы» — погашены отложенные налоговые активы.

ПРИМЕР

В январе отчетного года организация приобрела объект основных средств стоимостью 150 000 руб., срок полезного использования которого составляет 5 лет. Организация осуществляет начисление амортизации для целей бухгалтерского учета способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, а для целей налогообложения по налогу на прибыль — линейным методом. Начисление амортизации должно проводиться начиная с февраля отчетного года, и размер амортизации составит:

- для целей бухгалтерского учета — 45 830 руб. ($150\,000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.} : 11 \text{ мес.}$), где 5 лет — число лет до конца срока полезного использования объекта; 12 мес. — сумма чисел лет срока полезного использования объекта ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$); 11 мес. — количество месяцев за год эксплуатации; 11 мес. — количество месяцев фактической эксплуатации объекта;
- для целей налогового учета — 27 500 руб. ($150\,000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ мес.} \times 11 \text{ мес.}$).

Вычитаемая временная разница составит 18 330 руб. ($45\,830 \text{ руб.} - 27\,500 \text{ руб.}$), а величина отложенного налогового актива — 3666 руб. ($18\,330 \text{ руб.} \cdot 20\%$).

В бухгалтерском учете записывается следующая проводка:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 3666 руб. — отражена величина отложенного налогового актива.

Налогооблагаемые временные разницы — это доходы и расходы, которые увеличивают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в будущих отчетных периодах, т. е. при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен **увеличить** сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Налогооблагаемые временные разни-

цы возникают, когда бухгалтерская прибыль больше налогооблагаемой прибыли. Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- применения разных способов признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемой временной разнице соответствуют отложенные налоговые обязательства (ОНО). Отложенные налоговые обязательства — это сумма налога на прибыль, отложенного к уплате в бюджет сейчас, но подлежащая уплате в будущем. Величина ОНО определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль 20 %. Учет отложенных налоговых обязательств ведется на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства», счет пассивный, по кредиту отражается возникновение (образование) отложенных налоговых обязательств, по дебету — их погашение. В бухгалтерском учете записываются следующие проводки:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» — образованы отложенные налоговые обязательства;

Дебет счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — погашены отложенные налоговые обязательства.

ПРИМЕР

Для целей налогообложения организация применяет кассовый метод признания доходов и расходов. За отчетный период отгружена продукция покупателям на сумму 50 000 руб., в счет оплаты от покупателей поступило 20 000 руб., оплаченные расходы составили 10 000 руб. Прибыль для целей бухгалтерского учета определяется в сумме 40 000 руб. (50 000 руб. – 10 000 руб.), а для целей налогообложения прибыль составляет 10 000 руб. (20 000 руб. – 10 000 руб.). Налогооблагаемая временная разница составит 30 000 руб. (40 000 руб. – 10 000 руб.), а величина отложенного налогового обязательства — 6000 руб. (30 000 руб. · 20%).

В бухгалтерском учете записывается следующая проводка:

Дebet счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»
Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 6000 руб. — отражена величина отложенного обязательства.

Учет текущего налога на прибыль

Текущий налог на прибыль — это налог, подлежащий уплате в бюджет за отчетный период, или налог на налогооблагаемую прибыль. Текущий налог на прибыль определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированного на суммы постоянного налогового обязательства (актива), и изменения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства за отчетный период (рис. 15.1). Сумма текущего налога на прибыль равна сумме налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль.

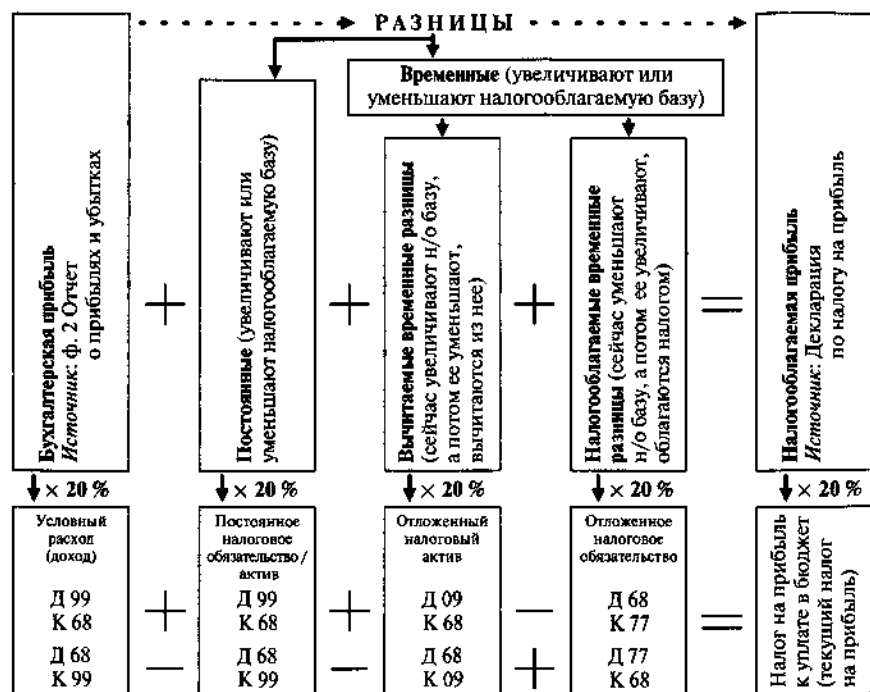


Рис. 15.1. Механизм формирования текущего налога на прибыль

Величина текущего налога на прибыль определяется в следующем порядке:

$$\begin{aligned} \text{Текущий налог на прибыль} = & \text{Условный расход по налогу} \\ & \text{на прибыль} + \text{Постоянные налоговые обязательства} - \\ & - \text{Изменение отложенных налоговых обязательств} + \\ & + \text{Изменение отложенных налоговых активов.} \end{aligned}$$

ПРИМЕР

За отчетный год показатели деятельности организации характеризуются следующими данными:

- выручка от продажи продукции — 1 180 000 руб., в том числе НДС — 180 000 руб.;
- себестоимость продаж продукции — 600 000 руб.;
- расходы на продажу — 30 000 руб.;
- прочие доходы организации — 95 000 руб.;
- прочие расходы организации — 181 500 руб.;
- постоянные разницы — 75 000 руб.;
- вычитаемые временные разницы — 62 500 руб.;
- налогооблагаемые временные разницы — 71 000 руб.

В бухгалтерском учете записываются следующие проводки:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка» — 1 180 000 руб. — учтена выручка от продажи продукции;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 180 000 руб. — начислен НДС в бюджет с выручки от продажи;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» — 600 000 руб. — списывается себестоимость продукции;

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Расходы на продажу»¹

Кредит счета 44 «Расходы на продажу» — 30 000 руб. — списываются расходы на продажу продукции;

¹ Организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать нумерацию субсчетов, открываемых к счету 90 «Продажи»

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» — 370 000 руб. (1 180 000 руб. — 180 000 руб. — 600 000 руб. — 30 000 руб.) — списывается прибыль от продажи продукции;

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 86 500 руб. (181 500 руб. — 95 000 руб.) — списывается сальдо прочих расходов (убыток);

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 15 000 руб. (75 000 руб. · 20 %) — отражено постоянное налоговое обязательство;

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 12 500 руб. (62 500 руб. · 20 %) — отражен отложенный налоговый актив;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 14 200 руб. (71 000 руб. · 20 %) — отражено отложенное налоговое обязательство.

Таким образом, по итогам года общий финансовый результат деятельности организации складывается из финансового результата по обычным видам деятельности — прибыли от продажи продукции (+370 000 руб.) и убытка от прочей деятельности (–86 500 руб.). Итоговый финансовый результат — бухгалтерская прибыль в размере 283 500 руб. (370 000 руб. – 86 500 руб.).

Из суммы бухгалтерской прибыли по ставке 20 % начисляется условный расход по налогу на прибыль в размере 56 700 руб. (283 500 руб. · 20 %), который в бухгалтерском учете записывается следующей проводкой:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» — 56 700 руб. — начислен условный расход по налогу на прибыль.

Условный расход по налогу на прибыль подлежит корректировке до размера текущего налога на прибыль в бюджет с учетом сумм постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Таким образом, **текущий налог на прибыль** равен 70 000 руб. (56 700 руб. + + 15 000 руб. + 12 500 руб. – 14 200 руб.). Величина текущего налога на прибыль отражается в форме бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

ТИПОВЫЕ ПРОВОДКИ ПО ТЕМЕ

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
1. Финансовые результаты от обычных видов деятельности			
1.1. Предъявлен счет покупателю за продукцию, товары, работы услуги (продана, отгружена продукция, учтена выручка от продажи)	62	90-1	Счет-фактура
1.2. Начислен НДС в бюджет с выручки от продажи	90-3	68 — НДС	Счет-фактура
1.4. Списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг	90-2	43	Расчет бухгалтерии
1.5. Списываются расходы на продажу продукции, товаров	90-5	44	Расчет бухгалтерии
1.6. На расчетный счет зачислена выручка от покупателей	51	62	Выписка с расчетного счета
1.7. Поступила в кассу выручка от покупателей	50	62	Приходный кассовый ордер
1.9. Списана (отражена, определена) прибыль от продажи продукции, товаров, работ и услуг	90-9	99	Расчет бухгалтерии
1.10. Списан (отражен, определен) убыток от продажи продукции, товаров, работ и услуг	99	90-9	Расчет бухгалтерии
2. Финансовые результаты от прочей деятельности			
2.1. Начислена арендная плата к получению за сданные в аренду основные средства и нематериальные активы	76-3	91-1	Расчет бухгалтерии

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
2.2. Начислен НДС с арендной платы	91-2	68 — НДС	Расчет бухгалтерии
2.3. Начислены дивиденды, другие доходы от участия в уставных капиталах других организаций и от совместной деятельности	76-3	91-1	Расчет бухгалтерии
2.4. Предъявлен счет покупателю за основные средства, нематериальные активы, материалы, ценные бумаги (признан, учтен доход от продажи имущества)	62, 76	91-1	Счет-фактура
2.5. Начислен НДС в бюджет с дохода от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов	91-2	68 — НДС	Счет-фактура
2.6. Начислены проценты к получению по договору займа	76	91-1	Расчет бухгалтерии
2.7. Зачислены на расчетный счет проценты за использование банком денежных средств организации на счете в этом банке	51	91-1	Выписка банка
2.8. Начислены штрафы, пени, неустойки к получению за нарушение условий договоров	76-2	91-1	Решение суда
2.9. Начислен НДС с полученного штрафа, пени, неустойки	91-2	68 — НДС	Расчет бухгалтерии
2.10. Списаны доходы будущих периодов на доходы отчетного периода в сумме начисленной амортизации по безвозмездно полученному имуществу	98-2	91-1	Расчет бухгалтерии
2.11. Начислено к получению в возмещение убытков	76-2	91-1	Решение суда
2.12. Списана кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности	60	91-1	Справка бухгалтерии, резолюция руководителя

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
2.13. Списана депонентская задолженность, по которой истек срок исковой давности	76-2	91-1	Справка бухгалтерии, резолюция руководителя
2.14. Учтена положительная курсовая разница по валютным счетам	52	91-1	Расчет бухгалтерии, выписка банка
2.15. Начислена амортизация по сданным в аренду основным средствам	91-2	02	Расчет бухгалтерии
2.16. Начислена амортизация по нематериальным активам, переданным во временное пользование	91-2	05	Расчет бухгалтерии
2.17. Списана остаточная стоимость выбывающих основных средств	91-2	01-выб.	Расчет бухгалтерии
2.18. Списана остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов	91-2	04	Расчет бухгалтерии
2.19. Списана фактическая себестоимость выбывающих материалов	91-2	10	Расчет бухгалтерии
2.20. Списана первоначальная стоимость выбывающих ценных бумаг	91-2	58	Расчет бухгалтерии
2.21. Начислены проценты к уплате по краткосрочным и долгосрочным кредитам и займам	91-2	66	Расчет бухгалтерии
2.23. Оплачено банку за расчетно-кассовое обслуживание	91-2	51	Выписка банка
2.24. Создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей	91-2	14	Расчет бухгалтерии
2.25. Создан резерв по сомнительным долгам	91-2	63	Расчет бухгалтерии
2.26. Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59	Расчет бухгалтерии
2.27. Начислены штрафы, пени, неустойки к уплате за нарушение условий договоров	91-2	76-2	Решение суда

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
2.28. Начислено к уплате в возмещение убытков	91-2	76-2	Решение суда
2.29. Списана дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности	91-2	62	Справка бухгалтерии, резолюция руководителя
2.30. Учтена отрицательная курсовая разница по валютным счетам	91-2	52	Расчет бухгалтерии, выписка банка
2.31. Начислен налог на имущество в бюджет	91-2	68 — Налог на имущество	Налоговая декларация
2.32. Начислена государственная пошлина в связи с участием в судебном разбирательстве	91-2	68 — Госпошлина	Квитанция госпошлины
2.33. Списывается сальдо прочих доходов (прибыль от прочей деятельности)	91-9	99	Расчет бухгалтерии
2.34. Списывается сальдо прочих расходов (убыток от прочей деятельности)	99	91 / 9	Расчет бухгалтерии
3. Налог на прибыль			
3.1. Начислен условный расход по налогу на прибыль в бюджет	99-ур	68 — Налог на прибыль	Расчет бухгалтерии
3.2. Начислен условный доход по налогу на прибыль в бюджет	68 — Налог на прибыль	99-уд	Расчет бухгалтерии
3.3. Начислены штрафные санкции в бюджет и в государственные внебюджетные фонды за налоговые нарушения	99	68, 69 — штраф	Расчет бухгалтерии
3.4. Отражено постоянное налоговое обязательство	99 — ПНО	68 — Налог на прибыль	Расчет бухгалтерии
3.5. Отражены отложенные налоговые активы	09	68 — Налог на прибыль	Расчет бухгалтерии

Окончание табл.

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
3.6. Отражены отложенные налоговые обязательства	68 — Налог на прибыль	77	Расчет бухгалтерии
4. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
4.1. Определена нераспределенная «чистая» прибыль по итогам работы за год	99	84	Расчет бухгалтерии
4.2. Определен непокрытый убыток по итогам работы за год	84	99	Расчет бухгалтерии
4.3. Начислены дивиденды юридическим лицам за счет «чистой» прибыли	84	75-2	Расчет бухгалтерии
4.4. Создан (увеличен) резервный капитал за счет «чистой» прибыли	84	82	Расчет бухгалтерии
4.5. Начислены дивиденды физическим лицам за счет «чистой» прибыли	84	70	Расчет бухгалтерии
4.6. Использованы средства резервного капитала на покрытие убытка по итогам работы за год	82	84	Расчет бухгалтерии
4.7. Направлены средства учредителей (участников) на покрытие убытка по итогам работы за год	75-1	84	Выписка банка
4.8. Уменьшен уставный капитал до размера «чистых активов» в счет покрытия убытка	80	84	Басчет бухгалтерии

РЕЗЮМЕ

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является **финансовый результат**, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости ее собственного капитала за отчетный период. Финансовый результат определяется как **разница между доходами и расходами организации** за отчетный период.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности доходы и соответственно им расходы организации делятся на **доходы и расходы от обычных видов деятельности** и **прочие доходы и расходы**.

Прибыль или убыток как финансовый результат деятельности организации учитывается на счете 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного периода начисляется условный расход по налогу на прибыль, который корректируется с учетом постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств до **текущего налога на прибыль**. По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» должен быть закрыт. Эта операция в бухгалтерском учете называется реформацией баланса. В результате реформации баланса по итогам работы за год определяется **нераспределенная прибыль или непокрытый убыток**.

Учет конечного финансового результата ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что представляет собой финансовый результат деятельности организации?
2. На каком счете ведется учет финансовых результатов? Дать характеристику счета.
3. Дать определение прибыли.
4. Дать определение убытка.
5. Что включается в понятие доходов и расходов по обычным видам деятельности?
6. Как определяется финансовый результат от обычных видов деятельности?
7. Что представляют собой прочие доходы и расходы? Где они учитываются?
8. Как учитывается условный расход (доход) по налогу на прибыль?
9. Что такое постоянное налоговое обязательство?
10. Дать определение отложенным налоговым активам.
11. Дать определение отложенным налоговым обязательствам.
12. Что такое текущий налог на прибыль?
13. Определить порядок учета налоговых санкций.
14. Что такое реформация баланса?
15. На каком счете формируется «чистая» прибыль организации? Сформулировать понятие «чистой» прибыли.
16. Определить порядок использования «чистой» прибыли организации.
17. Определить порядок формирования и учета непокрытого убытка организации.

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

- Основные нормативные документы
- Общие положения
- Содержание бухгалтерского баланса
- Содержание отчета о прибылях и убытках
- Содержание и аналитические возможности дополнительных форм бухгалтерской отчетности
- Сводная и консолидированная отчетность

16.1. Основные нормативные документы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».
2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».
3. Федеральный закон «Об акционерных обществах».
4. Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».
5. Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
6. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
7. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).
8. Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».
9. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
10. Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
11. Приказ Минфина РФ от 30 декабря 1996 г. № 112 «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности».

12. Приказ Минфина РФ от 28 ноября 1996 г. № 101 «О порядке публикации бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами».

13. Приказ Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03–6/пз «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерного общества».

16.2. Общие положения

Вся текущая деятельность бухгалтерской службы находит свое отражение в конце отчетного периода, при составлении бухгалтерской отчетности. Финансово-хозяйственная деятельность организации за период обобщается, группируется и представляется в удобном виде для прочтения и анализа всеми заинтересованными пользователями. Бухгалтерской отчетности придается все большее значение, поскольку она является основой для анализа и принятия грамотных управленческих решений. А для внешних пользователей отчетности — партнеров по бизнесу, инвесторов, кредиторов и других заинтересованных лиц — она является единственным открытым информационным источником об имущественном и финансовом положении организации.

В отчетности отражается финансовое состояние организации, финансовые результаты ее деятельности и изменения в ее финансовом и имущественном положении.

Бухгалтерская отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Бухгалтерская отчетность составляется с соблюдением всех правил и требований бухгалтерского учета. Отчетность должна быть нейтральной, т. е. не ориентированной на определенную группу пользователей и удовлетворение их интересов, поскольку это может привести к искажению информации. В отчетности должны содержаться все существенные аспекты финансового и имущественного положения организации. Существенными признаются показатели или сведения, которые могут оказать влияние на принятие экономических решений. Количественный критерий существенности установлен на уровне 5 % от итога, однако организация в своей учетной политике может изменить величину критерия суще-

ственности. Важно, чтобы все сведения, оказывающие влияние на формирование представления об организации, были указаны в отчетности, чтобы была отражена полнота, существенность и достоверность представляемой информации.

Перед составлением отчетности в конце года организация проводит инвентаризацию всего имущества и обязательств, что дает дополнительную гарантию достоверности годовой бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность формируется в соответствии с принципами и правилами бухгалтерского учета, рассмотренными в главе 1.

При формировании бухгалтерской отчетности предприятие должно обеспечить нейтральность информации, которую она содержит, т. е. исключается одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на управленческие решения пользователей для достижения ими заранее определенных целей.

Бухгалтерская отчетность должна обеспечивать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах ее деятельности.

Отчетность составляется нарастающим итогом с 1 января по 31 декабря (отчетный период). Датой составления отчетности является последний календарный день месяца (31 декабря), время — 24 : 00. Отчетность, составляемая в течение отчетного периода (года), называется промежуточной, а отчетность за декабрь, включающая в себя показатели финансово-хозяйственной деятельности организации за весь календарный год, — годовой бухгалтерской отчетностью. В соответствии с п. 48 ПБУ 4/99 организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года.

В настоящее время при составлении бухгалтерской отчетности организации имеют большую свободу, они могут самостоятельно создавать новые формы отчетности, вводить дополнительные строки и новые показатели в рекомендуемые формы отчетности, сокращать или обобщать отдельные показатели, не имеющие информативного характера, и т. д. с целью наиболее полного и достоверного представления экономического положения организации и результатов ее финансово-хозяйственной деятельности.

В соответствии с действующим законодательством¹ рекомендуемый состав отчетных бухгалтерских форм следующий:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках.

Однако приведенный перечень не является исчерпывающим. Если организация подлежит обязательному аудиту, то в состав отчетности включается итоговая часть аудиторского заключения. Перечень организаций, подлежащих обязательному аудиту, устанавливается Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». Аудиторскую проверку вправе провести любая организация, даже если она не подлежит обязательному аудиту. В таком случае это будет инициативный аудит, решение о проведении которого должны принять собственники организации, поскольку оплата аудиторских услуг будет осуществляться из чистой прибыли организации, т. е. по решению собственника. Однако если планируются серьезные мероприятия, то, как правило, организации проводят инициативный аудит, чтобы показать своим потенциальным инвесторам, что их отчетность прошла аудиторскую проверку и получила дополнительное подтверждение правильности ее составления и достоверности содержащихся в ней показателей.

Некоммерческим организациям и иным фирмам, имеющим целевое финансирование, рекомендовано включать в состав отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств.

При этом все организации вправе включить в состав отчетности неограниченное количество иных форм, составленных по своему усмотрению и имеющих целью дать более полное представление о финансовом состоянии организации. Как правило, на практике дополнительные формы встречаются редко, обычно все дополнительные сведения о себе организация указывает в пояснительной записке.

Отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если учет ведется специализированной организацией или бухгалтером — индивидуальным предпринимателем, то, соответственно,

¹ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

они подписывают отчетность вместо главного бухгалтера. Нужно ли на отчетности ставить печать организации? По нашему мнению, если печатью заверяются подписи руководителя и главного бухгалтера, у пользователей не возникает сомнений в достоверности отчетности.

Все организации обязаны представлять свою годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в орган государственной статистики не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. Обязательные экземпляры годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс, которым могут воспользоваться все заинтересованные лица.

Представление экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности в иные органы государственной власти определяется нормативными актами, действующими на территории Российской Федерации, где указываются сроки и объем требуемой информации.

Годовая бухгалтерская отчетность является открытой для всех заинтересованных пользователей. Акционерные общества открытого типа, банки, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных или государственных средств, обязаны опубликовать свою годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Это обусловлено тем, что в результатах деятельности и финансовой устойчивости этих организаций заинтересованы многие лица, инвестировавшие свои средства в их деятельность.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств, структурных подразделений организации, независимо от их местонахождения.

Содержание и формы бухгалтерских отчетов применяются последовательно из года в год. Учетная политика организации также должна быть преемственной и последовательной в течение ряда лет, тогда отчетность будет удобна для сравнения, прочтения и анализа. Если же организация меняет в отчетном периоде учетную политику, необходимо отразить все сведения об изменениях в пояснительной записке, а данные предыдущего отчетного периода в бухгалтерской отчетности следует привести в соответствие с новыми правилами учета, поскольку отчетность содержит сведения о двух, трех и более отчетных периодах.

Отчетность отражает фактическое состояние организации на дату составления отчетности и не содержит в себе плановых или прогнозных показателей. Однако при желании организация может привести в пояс-

нительной записке сведения, содержащие перспективную информацию о планах на будущее и перспективах деятельности организации.

Формы бухгалтерской отчетности не должны содержать никаких подчисток, исправлений или пометок. При этом ошибки, выявленные в текущем году и относящиеся к прошлым периодам, не требуют вносить исправления в утвержденные отчеты, они корректируются исправительными операциями текущего периода.

Бухгалтерская отчетность, как и ведение бухгалтерского учета, составляется в рублях и на русском языке. Бухгалтерские отчеты составляются в тысячах или миллионах рублей с округлением до целых единиц, без десятичных знаков. Все суммы в иных валютах переводятся в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату составления отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе регистров бухгалтерского учета: сальдово-оборотной ведомости или главной книги. Некоторые организации ведут оба регистра. Автоматизированная система бухгалтерского учета позволяет легко обобщать данные первичного учета и формировать отчетные формы.

Рассмотрим основные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

16.3. Содержание бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс — это одна из основных форм бухгалтерской отчетности, отражающая имущественное и финансовое состояние организации. И единственная из форм, которая содержит сведения только на дату, т. е. на момент времени. Это «моментный снимок» организации.

Бухгалтерский баланс состоит из двух частей: актива и пассива. В активе отражается все имущество организации, в пассиве — источники формирования этого имущества.

Структура Бухгалтерского баланса

АКТИВ	ПАССИВ
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
БАЛАНС	БАЛАНС

Имущество организации делится на две части: внеоборотные активы и оборотные активы. *Внеоборотные активы* — это производственная база для деятельности организации, благодаря которой она может производить продукцию, выполнять работы или оказывать услуги в соответствии с ее учредительными документами. Они многократно участвуют в процессе производства.

Оборотные активы — это те активы, которые полностью переносят свою стоимость на производимый продукт в пределах одного операционного цикла. В производственной деятельности организации, конечно же, имеются запасы на несколько операционных циклов, что является страховым резервом для поддержания непрерывности производственного процесса.

Иногда сложно определить, к какой группе активов отнести тот или иной актив. Подсказкой может служить срок использования имущества. Активы с длительным сроком использования (более одного года) относятся к внеоборотным активам, активы с коротким сроком использования (до одного года) — к оборотным активам.

Однако следует иметь в виду, что одни и те же активы у разных организаций могут иметь разный экономический смысл и, соответственно, будут отражаться в разных разделах бухгалтерского баланса.

ПРИМЕР

Первая организация производит легковые автомобили, вторая приобрела его как личный автотранспорт руководителя, третья — как средство для доставки продукции общественного питания на дом заказчику; четвертая выступает в роли магазина по продаже автомобилей.

В первом случае автомобиль является готовой продукцией, во втором и третьем — основным средством, а в четвертом случае — товаром для перепродажи. Следовательно, в первом и четвертом случае — это оборотные активы, а во втором и третьем — внеоборотные активы.

Источники финансирования деятельности организации состоят из собственных средств (III раздел «Капитал и резервы») и заемных средств (IV и V разделы). В свою очередь, заемные средства делятся на две группы: долгосрочные обязательства со сроком погашения более одного года и краткосрочные обязательства со сроком погашения менее одного года.

Для составления бухгалтерского баланса следует использовать данные об остатках на счетах бухгалтерского учета. В некоторые строки можно записать суммы, содержащиеся на двух или более счетах, если они незначительны и не оказывают существенного влияния на финансовое состояние организации, а по некоторым строкам возникает необходимость разделить сальдо одного счета. Поэтому еще при формировании учетной политики организации, неотъемлемым приложением которой является рабочий план счетов бухгалтерского учета, следует проанализировать выходные отчетные формы (как рассматриваемой здесь внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и форм внутренней бухгалтерской отчетности) и в рабочем плане счетов предусмотреть счета, субсчета первого, второго и т. д. порядков с тем, чтобы для каждой строки отчетной формы можно было получить итог в качестве сальдо или оборота по счету или субсчету.

ПРИМЕР

Счет 58 «Финансовые вложения». В Бухгалтерском балансе предусмотрено две строки: в разделе «Оборотные активы» и в разделе «Внеоборотные активы».

Можно, конечно, выбрать из оборотной ведомости по счету долгосрочные и краткосрочные вложения, но, предусмотрев в Рабочем плане счетов к счету 58 «Финансовые вложения» два субсчета — субсчет 1 «Краткосрочные финансовые вложения» и субсчет 2 «Долгосрочные финансовые вложения», сразу можно получить искомые величины для записи их в соответствующие строки Бухгалтерского баланса.

Поскольку, как указывалось выше, Бухгалтерский баланс — это отчет на определенную дату, на момент времени, то при его составлении требуются лишь остатки по бухгалтерским счетам. В форме предусмотрены следующие столбцы (см. Приложение 2):

графа 4: отражаются остатки по счетам на отчетную дату отчетного периода, за который составляется отчетность;

графа 5: отражаются остатки по счетам на 31 декабря предыдущего года;

графа 6: отражаются остатки по счетам на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В графе 1 «Пояснения» указывается номер соответствующего Пояснения к Бухгалтерскому балансу. Если промежуточная бухгалтерская отчетность не содержит пояснений, то графа «Пояснения» в Бухгалтерском балансе не заполняется.

В графе 3 указываются коды строк для формирования показателей статистического наблюдения.

Для каждого бухгалтерского счета предусмотрено свое место в отчетной форме. Как известно, активные счета имеют дебетовый остаток по счету, а пассивные счета имеют кредитовый остаток по счету. Поэтому для активных счетов предусмотрено место в активе Бухгалтерского баланса, а для пассивных счетов предусмотрено место в пассиве Бухгалтерского баланса. Активно-пассивные счета (в основном это счета расчетов и финансовых результатов) могут иметь как дебетовое сальдо, так и кредитовое, поэтому для них предусмотрено место и в активе и в пассиве Бухгалтерского баланса.

Дебетовые остатки по счетам отражаются в активе Бухгалтерского баланса, а кредитовые остатки по счетам отражаются в пассиве Бухгалтерского баланса.

Единственным исключением является сальдо по бухгалтерским счетам 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Кредитовый остаток по счетам свидетельствует о наличии прибыли, что находит свое отражение в разделе III «Капитал и резервы», увеличивая собственный капитал организации. Если же организация как результат своей финансово-хозяйственной деятельности имеет убыток, то дебетовому сальдо нет места в активе Бухгалтерского баланса, потому что убыток по своему экономическому содержанию не является имуществом организации, а свидетельствует об уменьшении собственных средств, вложенных в бизнес, и поэтому отражается в III разделе со знаком «—».

Однако иногда у активного счета появляется кредитовое сальдо или, наоборот, у пассивного счета — дебетовое сальдо. Куда разместить эти остатки? Для этого в конце каждого раздела предусмотрены строки «Прочие...», в которых и отражаются остатки по тем счетам, место которым не предусмотрено в данном разделе отчетной формы.

Рассмотрим более подробно формирование показателей Бухгалтерского баланса.

В разделе I «Внеоборотные активы» Бухгалтерского баланса отражаются следующие активы (см. табл. на с. 594).

По статье «**Нематериальные активы**» (строка 1110) отражается остаточная стоимость принадлежащих организации нематериальных активов, т. е. разница между дебетовым сальдо по счету 04 «Нематериальные активы» и кредитовым сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов». Разница может быть только положительной или равной нулю,

поскольку не может быть начислено амортизации больше стоимости самого актива. При этом следует иметь в виду, что по некоторым нематериальным активам амортизация может не начисляться. Фактическая (первоначальная) стоимость НМА может изменяться в случаях их переоценки или обесценения.

Раздел I «Внеоборотные активы» Бухгалтерского баланса

Пояснения	Наименование показателя	Код	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	АКТИВ				
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Основные средства	1130			
	Доходные вложения в материальные ценности	1140			
	Финансовые вложения	1150			
	Отложенные налоговые активы	1160			
	Прочие внеоборотные активы	1170			
	Итого по разделу I	1100			

По строке 1120 «Результаты исследований и разработок» отражается информация о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно.

В составе расходов на НИОКР, отражаемых обособленно на счете 04, учитываются затраты организации на выполненные самостоятельно или с привлечением сторонних исполнителей работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок:

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

Расходы, связанные с выполнением НИОКР, первоначально учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Если результаты НИОКР подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, то расходы на их выполнение списываются с кредита счета 08, субсчет 8, в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Расходы на незаконченные НИОКР, а также НИОКР, результаты которых отражаются в бухгалтерском учете в качестве НМА, не учитываются в составе расходов на НИОКР на счете 04.

По статье «Основные средства» (строка 1130) отражается остаточная стоимость принадлежащих организации основных средств, т. е. разница между дебетовым сальдо по счету 01 «Основные средства» и кредитовым сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств». Также как и в случае с нематериальными активами, разница может быть только положительной или равной нулю, поскольку не может быть начислено амортизации больше стоимости самого актива. В составе основных средств учитываются основные средства, находящиеся на реконструкции, модернизации, консервации, аренде. По некоторым основным средствам (земля, библиотечный фонд) амортизация не начисляется. При этом по основным средствам, находящимся на реконструкции, модернизации, консервации, начисление амортизации приостанавливается.

В качестве самостоятельного объекта основных средств могут быть капитальные вложения в принадлежащий организации или арендованный объект основных средств, затраты организации на реконструкцию, модернизацию, достройку объектов основных средств, а также объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие документы по приемке-передаче, сданы документы на государственную регистрацию, и объекты фактически эксплуатируются. В соответствии со ст. 219 ГК РФ право собственности на здания, сооружения и другое недвижимое имущество возникает после государственной

регистрации такого имущества¹. Однако с 2004 г. в соответствии с вышеуказанными методическими рекомендациями объекты недвижимости, возводимые самой организацией, могут зачисляться в состав основных средств до государственной регистрации при условии, что объект эксплуатируется и документы сданы на регистрацию. Это обусловлено тем, что от момента фактической эксплуатации объекта до момента его государственной регистрации может пройти большой срок, в течение которого объект эксплуатируется и приносит организации экономические выгоды.

По вопросу отражения в Бухгалтерском балансе незавершенных капитальных вложений, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (кроме субсчетов 08-5 и 08-8), в настоящее время существует две позиции: некоторые специалисты считают, что величина незавершенных капитальных вложений в объекты, которые впоследствии будут приняты к учету на счете 01, включается в показатель строки 1130, другие предлагают отражать их обособлено на дополнительно открытой строке.

По статье **«Доходные вложения в материальные ценности» (строка 1140)** отражается остаточная стоимость объектов основных средств, передаваемых за плату во временное пользование с целью извлечения дохода (лизинг, договор проката и т. д.). Остаточная стоимость рассчитывается как дебетовый остаток по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредитовый остаток по отдельно открытому для таких объектов субсчету к счету 02 «Амортизация основных средств». Амортизация указанных объектов начисляется в общеустановленном порядке.

По статье **«Финансовые вложения» (строка 1150)** отражаются инвестиции организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и другие ценные бумаги других организаций, уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы. По этой строке отражаются долгосрочные инвестиции со сроком погашения более одного года. Если срок менее одного года, то инвестиции отражаются в разделе II «Оборотные активы». Если до момента погашения долгосрочных инвестиций осталось менее 365 дней, то они переносятся в строку 1240 баланса.

¹ Федеральный закон «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

ПРИМЕР

Организация 10 сентября 2009 г. приобрела корпоративные облигации со сроком погашения 30 мая 2012 г. Оприходованные облигации отражены в бухгалтерском балансе по строке 1150, но после 30 мая 2011 г. их следует отражать по строке 1240 баланса.

При приобретении финансовые вложения принимаются к учету по стоимости их приобретения с учетом фактических затрат на их приобретение.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражаются в балансе по их рыночной стоимости. Переоценку можно проводить ежемесячно или ежеквартально, в зависимости от принятой учетной политики организации.

По долговым ценным бумагам, как правило, существует разница между покупной стоимостью и их номинальной стоимостью, которую можно списывать на финансовые результаты равномерно в течение срока их обращения.

По статье «Отложенные налоговые активы» (строка 1160) отражаются величины отложенных налоговых активов, признаваемые таковыми в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденному приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н. Отложенный налоговый актив — это положительная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, определяемым с бухгалтерской прибыли. Их величина определяется умножением вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль.

По статье «Прочие внеоборотные активы» (строка 1170) Бухгалтерского баланса отражаются те внеоборотные активы, которые не нашли отражения по предыдущим строкам или которым место в данном разделе не предусмотрено, но в результате обработки бухгалтерской информации появились дебетовые остатки по счетам, соответствующим по содержанию статьям раздела I «Внеоборотные активы».

При этом необходимо учитывать, что прочие внеоборотные активы организации, информация о которых является существенной, должны отражаться в разделе I Бухгалтерского баланса обособленно, на отдельной, открытой для данного актива, строке.

Во II разделе «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса отражаются следующие активы:

Раздел II «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса

Пояснения	Наименование показателя	Код	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ				
	Запасы	1210			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220			
	Дебиторская задолженность	1230			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250			
	Прочие оборотные активы	1260			
	Итого по разделу II	1200			
	БАЛАНС	1600			

По статье «Запасы» (строка 1210) Бухгалтерского баланса указываются остатки всех товарно-материальных ценностей и затрат, имеющих в организации на дату составления баланса, с расшифровкой по видам:

- *Сырье и материалы.* Здесь отражается остаток сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря, хозяйственных принадлежностей и иных материальных ценностей, участвующих в производственном процессе. Материалы учитываются в бухгалтерском учете по стоимости их приобретения или по учетным ценам. Если материалы учитываются по учетным ценам, то разница между фактической и учетной ценой отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», сальдо по которому также отражается по строке 1210.
- *Животные на выращивании и откорме.* Отражается информация о наличии молодняка животных, зверей, кроликов, семей пчел,

скота, находящегося на откорме и в нагуле или приобретенного для продажи. В конце месяца в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» с кредита счетов затрат относится стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота, свиней и животных на откорме, а также стоимость прироста молодняка животных. По строке Бухгалтерского баланса отражается дебетовый остаток по счету 11 «Животные на выращивании и откорме». Этот счет имеется только у организаций сельского хозяйства, одним из направлений деятельности которых является выращивание животных. При этом следует иметь в виду, что основное стадо учитывается по счету 01 «Основные средства».

- *Затраты в незавершенном производстве.* Отражается продукция или работы, не прошедшие все стадии, предусмотренные технологическим циклом, неукomплектованные изделия, не прошедшие приемку, а также транспортные расходы на остаток товаров для предприятий торговли. Показатель формируется суммированием остатков по счетам: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», 44 «Расходы на продажу».

Незавершенное производство может отражаться по фактической или нормативной себестоимости, по стоимости сырья и материалов или по прямым статьям затрат.

Остатки по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» не отражаются по данной строке, поскольку они в обязательном порядке подлежат списанию в конце месяца. Если в течение отчетного периода отсутствовал выпуск продукции (выполнение работ или оказание услуг), то остатки списываются на счет 97 «Расходы будущих периодов».

- *Готовая продукция и товары для перепродажи.* Для производственных предприятий по этой строке отражается остаток готовой продукции в организации на дату составления отчетности. В зависимости от принятой учетной политики готовая продукция может учитываться по плановым ценам, по фактическим ценам, по отпускным ценам и др. В балансе отражается остаток по счету 43 «Готовая продукция».

Если организация совместно с произведенным продуктом предлагает комплектующую деталь, не участвующую в производственном процессе,

то она учитывается как товар для перепродажи на счете 41 «Товары». Торговые организации полученный для продажи товар также отражают на счете 41 «Товары» по покупным ценам. Только организации розничной торговли могут в зависимости от выбранной учетной политики отражать товар по покупным или продажным ценам.

- *Товары отгруженные.* Это дебетовое сальдо по счету 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитываются товары или готовая продукция, которые отправлены покупателю, но право собственности еще принадлежит продавцу. Их реализация не совпадает с моментом отгрузки, а устанавливается условиями договора. Например: в момент доставки на склад покупателя, в момент погрузки в железнодорожный вагон, в момент пересечения границы и т. д.
- *Расходы будущих периодов.* Отражаются затраты организации, не относящиеся к себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) отчетного периода. Это дебетовый остаток по счету 97 «Расходы будущих периодов».
- *Прочие запасы и затраты.* Отражаются остатки товарно-материальных ценностей, не нашедшие отражения по предыдущим строкам.

Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке 1210 «Запасы» в зависимости от существенности показателя.

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (строка 1220) отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам, осуществленным капитальным вложениям, выполненным работам и т. д. (дебетовый остаток по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»), которая отразится как уменьшение налоговых платежей в бюджет в последующих отчетных периодах в соответствии с действующим законодательством.

По статье «Дебиторская задолженность» (строка 1230) отражается дебиторская задолженность организации. В общей сумме задолженности отражается дебетовое сальдо по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Из всей суммы задолженности задолженность по-

купателям и заказчикам выделяется как наиболее значимая и существенная по сумме.

В Бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с разделением на краткосрочные и долгосрочные. Раскрытие информации о характере дебиторской задолженности может осуществляться путем введения дополнительных строк, например «в том числе долгосрочная» и «в том числе краткосрочная».

Для списания дебиторской задолженности, по которой возникли сомнения в ее взыскании, организация может создавать резерв по сомнительным долгам, относя суммы резерва на свои финансовые результаты. В таком случае дебиторская задолженность показывается в балансе за минусом сумм резерва, отраженного по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Сомнительной считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

С 1 января 2011 г. резервы сомнительных долгов создаются по любой дебиторской задолженности, признаваемой организацией сомнительной. При этом сомнительной может быть признана не только задолженность с наступившим сроком погашения, но и задолженность, срок погашения которой еще не наступил, если высока степень вероятности того, что при наступлении этого срока задолженность не будет погашена. В то же время если в отношении просроченной дебиторской задолженности на отчетную дату имеется уверенность в ее погашении, то резерв по данному долгу не создается.

По статье «**Краткосрочные финансовые вложения**» (строка 1240) отражаются вложения организации в ценные бумаги (акции, облигации и др.), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады и прочие финансовые вложения со сроком погашения до одного года. Следует иметь в виду, что по этой строке отражаются вложения с реальным или договорным сроком погашения менее одного года. Если организация, например, приобрела акции Сбербанка России, обращающиеся на свободном фондовом рынке, и не реализует их в течение 2 лет, то это не значит, что акции являются долгосрочными финансовыми вложениями. Акции, свободно обращающиеся на фондовом рынке (это означает, что их можно реализовать в любой момент времени), являются краткосрочными вложениями, но организация может в рамках своей финансовой

политики не реализовывать их в течение длительного времени. Однако они должны отражаться по строке 1240 Бухгалтерского баланса.

При этом суммы займов, выданных сотрудникам организации, не отражаются по данной строке, они включаются в состав дебиторской задолженности по соответствующей строке.

По статье **«Денежные средства и денежные эквиваленты» (строка 1250)** показывается остаток денежных средств организации, числящийся на счетах учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути». Здесь же отражается и стоимость денежных документов: марки государственной пошлины, почтовые, вексельные марки и др. При этом иностранную валюту (счет 52 «Валютные счета») следует пересчитать в рубли по курсу Центробанка России на дату составления отчетности.

По статье **«Прочие оборотные активы» (строка 1260)** Бухгалтерского баланса отражаются те оборотные активы, которые не нашли отражения по предыдущим строкам или которым место в данном разделе не предусмотрено, но в результате обработки бухгалтерской информации появились дебетовые остатки по счетам, соответствующим по содержанию статьям раздела II «Оборотные активы».

В разделе III **«Капитал и резервы»** Бухгалтерского баланса отражается собственный капитал организации.

По статье **«Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» (строка 1310)** Бухгалтерского баланса отражается величина уставного (складочного) капитала, прописанная в учредительных документах организации. Все изменения по величине уставного капитала могут быть отражены на счете 80 «Уставный капитал» и в балансе только после регистрации изменений в учредительные документы. Если капитал оплачен учредителями частично, то величина задолженности отражается в активе баланса.

В хозяйственных товариществах и кооперативах величина складочного капитала и паевого фонда не является фиксированной. В конце года полученную прибыль (убыток) распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в складочном капитале, а в кооперативах часть полученной прибыли направляют в паевой фонд в соответствии с уставом, что вызывает изменения на счете 80 «Уставный капитал» и соответственно в строке 1310 Бухгалтерского баланса.

По статье **«Собственные акции, выкупленные у акционеров» (строка 1320)** Бухгалтерского баланса показывается стоимость акций, выкуплен-

ных акционерным обществом у своих акционеров, учитываемая на счете 81 «Собственные акции (доли)».

Раздел III «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса

Пояснения	Наименование показателя	Код	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	ПАССИВ				
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ				
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	()	()	()
	Переоценка внеоборотных активов	1340			
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350			
	Резервный капитал	1360			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370			
	Итого по разделу III	1300			

В бухгалтерском учете собственные акции (доли), выкупленные у акционеров, учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Согласно п. 20 ПБУ 4/99 выкупленные собственные акции квалифицируются как актив организации и показываются в разд. II Бухгалтерского баланса. Поэтому данная сумма указывается в круглых скобках, как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации.

По строке 1340 «Переоценка внеоборотных активов» отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки. При этом добавочный капитал, образовавшийся за счет переоценки внеоборотных активов, при выбытии переоцененных

активов подлежит списанию в нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) организации.

По строке 1350 «Добавочный капитал (без переоценки)» отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83 «Добавочный капитал», за исключением сумм дооценки внеоборотных активов.

Это может быть:

- эмиссионный доход;
- курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам;
- разницы, возникающие в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли;
- вклады в имущество общества с ограниченной ответственностью;
- суммы НДС, восстановленные учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал.

По статье «Резервный капитал» (строка 1360) отражаются величины созданных организацией резервов. В обязательном порядке резервы должны формироваться только акционерными обществами¹. По решению собственников организация вправе создавать любые резервы. Отчисления в резервные фонды производятся из чистой прибыли организации.

По статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (строка 1370) Бухгалтерского баланса показывается финансовый результат деятельности организации как текущего года, так и накопленный в предыдущие периоды. Это единственный раздел в Бухгалтерском балансе, где могут содержаться данные со знаком «минус», что свидетельствует о наличии убытка в результате финансово-хозяйственной деятельности организации.

Данные со знаком «минус» в бухгалтерской отчетности указываются в круглых скобках.

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса отражаются следующие обязательства организации.

По статье «Заемные средства» (строка 1410) Бухгалтерского баланса отражается сальдо полученных организацией долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов вместе с начисленными на отчетную

¹ Статья 35 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

дату процентами. ПБУ 15/01 разрешает организациям долгосрочные кредиты и займы до момента их погашения отражать по строке 1410. Однако правила составления отчетных форм, рекомендуемые Минфином России в предыдущие периоды, требовали перевода остатка по непогашенным долгосрочным кредитам и займам со строки 1410 в строку 1510 Бухгалтерского баланса со следующего месяца, с которого до срока погашения кредита или займа оставалось менее одного года. Логика построения документа, а также нормы и положения МСФО требовали бы также обязательного перевода остатка сумм из строки 1410 в строку 1510 баланса. Если же организация не произвела данной операции, то в пояснительной записке следует отразить, что сроки погашения по полученным долгосрочным кредитам и займам составляют менее 12 месяцев.

Раздел IV «Долгосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса

Пояснения	Наименование показателя	Код	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1410			
	Отложенные налоговые обязательства	1420			
	Оценочные обязательства	1430			
	Прочие обязательства	1450			
	Итого по разделу IV	1400			

По статье «Отложенные налоговые обязательства» (строка 1420) Бухгалтерского баланса отражается кредитовый остаток по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства». Он формируется как произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль. Налогооблагаемые временные разницы образуются, когда доходы в бухгалтерском учете отражаются раньше, а расходы позже, чем в налоговом учете. Например, сумма амортизации, начисленной в бухгалтерском учете, меньше суммы, рассчитанной по правилам налогового учета.

При составлении бухгалтерской отчетности с 2011 г. по строке 1430 «Оценочные обязательства» отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы

предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий¹:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по приведенной (дисконтированной) стоимости.

По статье «Прочие обязательства» (строка 1450) Бухгалтерского баланса отражаются те долгосрочные обязательства, которые не нашли отражения по предыдущим строкам.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса отражаются следующие обязательства организации.

По статье «Заемные средства» (строка 1510) Бухгалтерского баланса отражается сумма полученных организацией кредитов и займов вместе с начисленными на отчетную дату процентами, срок погашения которых составляет менее 12 месяцев по состоянию на отчетную дату, а также просроченные кредиты и займы вместе с начисленными процентами.

По статье «Кредиторская задолженность» (строка 1520) Бухгалтерского баланса отражается остаток кредиторской задолженности организации по состоянию на отчетную дату, учтенный по кредиту соответствующих счетов расчетов с различными организациями и гражданами. Из суммы кредиторской задолженности рекомендовано выделять в отдельные строки:

- сумму задолженности перед поставщиками и подрядчиками;
- сумму задолженности перед работниками организации;
- сумму задолженности по обязательному социальному страхованию;

¹ Пункт 5 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденного Приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н.

- сумму задолженности по налогам и сборам;
- сумму задолженности перед учредителями по начисленным, но еще не выплаченным дивидендам и процентам;
- сумму задолженности перед остальными кредиторами.

Раздел V «Краткосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса

Пояснения	Наименование показателя	Код	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
	Заемные средства	1510			
	Кредиторская задолженность	1520			
	Доходы будущих периодов	1530			
	Оценочные обязательства	1540			
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500			
	БАЛАНС	1700			

Если по иным статьям, не указанным выше, имеются существенные суммы задолженности, целесообразно ввести новые строки и отразить их отдельно. Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке 1520 «Кредиторская задолженность».

По статье «Доходы будущих периодов» (строка 1530) Бухгалтерского баланса отражаются доходы организации, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущей финансово-хозяйственной деятельности организации. С 1 января 2011 г. утратил силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, в котором содержалось определение доходов будущих периодов. При этом Инструкция по применению Плана счетов не претерпела изменений, понятие доходов будущих периодов продолжает использоваться, например, в ПБУ 13/2000, Указаниях об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств. Следовательно, обоснованным является отражение по строке 1530 «Доходы будущих периодов» только:

- первоначальной стоимости безвозмездно полученных основных средств, не включенной в прочие доходы на отчетную дату;
- бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов;
- не использованных на конец отчетного периода остатков средств целевого бюджетного финансирования, предоставленного организации, учитываемых на счете 86 «Целевое финансирование»;
- разницы между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества.

По строке 1540 «Оценочные обязательства» отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий¹:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, исполнения которой организация не может избежать;
- вероятно уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

По статье «Прочие обязательства» (строка 1550) Бухгалтерского баланса отражаются те краткосрочные обязательства, которые не нашли отражения по предыдущим строкам или которым место в данном разделе не предусмотрено, но в результате обработки бухгалтерской информации появились кредитовые остатки по активным счетам. Необходимо учитывать, что краткосрочные обязательства организации, информация о которых является существенной, должны отражаться обособленно.

16.4. Содержание отчета о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках является одной из основных форм бухгалтерской отчетности, где формируется финансовый результат хозяйственной деятельности организации за период.

В отличие от Бухгалтерского баланса Отчет о прибылях и убытках составляется нарастающим итогом с начала года, т. е. он содержит обороты за период.

¹ Пункт 5 ПБУ 8/2010.

При составлении отчета важно правильно определить, какие виды деятельности являются основными, а какие прочими. Один и тот же вид деятельности организации в одни периоды является основным, а в другие периоды — вспомогательным. Для правильного определения основных видов деятельности следует руководствоваться критериями определения выручки, изложенными в ПБУ 9/99: **существенность** и **системность**.

Существенность означает, что в общем объеме продаж товаров, продукции, работ, услуг данный вид деятельности имеет существенный удельный вес. Количественный критерий существенности определяется организацией самостоятельно и утверждается в учетной политике. В нормативных документах Минфина России количественный критерий существенности установлен на уровне 5%.

Системность означает, что данный вид деятельности не носит разового характера, а является элементом постоянного делового оборота.

Виды деятельности, не соответствующие названным критериям, относятся к прочей деятельности организации. Прочие доходы и расходы финансово-хозяйственной деятельности организации по экономическому содержанию ранее делились на три блока: доходы и расходы от операционной деятельности, доходы и расходы от внереализационной деятельности и доходы и расходы от чрезвычайной деятельности. В 2006 г. были внесены изменения в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, в результате чего все прочие доходы и расходы включены в одну группу. Тем не менее некоторые специалисты по-прежнему детализируют доходы и расходы.

Как правило, расходы организации относятся к соответствующей статье доходов организации.

Рассмотрим более подробно составление «Отчета о прибылях и убытках».

Как и в Бухгалтерском балансе, организация по своему усмотрению может добавить необходимое количество строк для того, чтобы лучше отобразить результаты своей финансово-хозяйственной деятельности. Как правило, по статье «Прочие доходы и расходы» всегда выделяются наиболее значимые статьи доходов или расходов.

В графе 5 указываются сведения с аналогичного отчета прошлого года. Если организация вносила изменения в учетную политику, вследствие чего данные прошлого года становятся несопоставимыми, то следует скорректировать их, не внося при этом исправлений в бухгалтерский учет.

Отчет о прибылях и убытках

Пояснения	Наименование показателя	Код	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
	Выручка	2110		
	Себестоимость продаж	2120	()	()
	Валовая прибыль (убыток)	2100		
	Коммерческие расходы	2210	()	()
	Управленческие расходы	2220	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	()	()
	Прочие доходы	2340		
	Прочие расходы	2350	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		
	Текущий налог на прибыль	2410	()	()
	в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400		
	СПРАВОЧНО			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		

Окончание табл.

Пояснения	Наименование показателя	Код	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
	Совокупный финансовый результат периода	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Выручку организации указывают с учетом суммовых разниц, различных скидок или наценок, которые причитаются с покупателя за изменение срока платежа, т. е. выручка соответствует сумме аналогичной дебиторской задолженности.

В соответствии с ПБУ 9/99 выручка в бухгалтерском учете признается при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, подтвержденной соответствующим документом (чаще всего договором);
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности перешло к покупателю;
- расходы могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Выручку в бухгалтерском учете все организации признают методом начисления, за исключением малых предприятий, которым предоставлено право применять метод начисления или кассовый метод.

В отчете выручка указывается за минусом НДС, акцизов и аналогичных платежей. Также не включаются полученные авансы. При заполнении строки 2110 выручку организации целесообразно разделить и указать по видам деятельности.

По строке 2120 «Себестоимость продаж» указываются производственные расходы (производственная себестоимость) с соответственным отнесением на виды деятельности.

По строке 2100 «Валовая прибыль (убыток)» отражается информация о валовой прибыли организации, т. е. о прибыли от обычных видов деятельности. Значение строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» определяется как разница между показателями строк 2110 «Выручка» и 2120 «Себестоимость продаж».

В строке 2210 «Коммерческие расходы» указываются затраты, связанные со сбытом продукта, т. е. расходы на доставку, хранение, упаковку, подсортировку, рекламу и др., отраженные на счете 44 «Расходы на продажу».

По строке 2220 «Управленческие расходы» отражаются общехозяйственные расходы организации, т. е. расходы на содержание административно-управленческого персонала, аренда и амортизация офисных помещений, оплата услуг охраны и другие, отраженные на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

ПРИМЕР

Организация имеет два основных вида деятельности: производство швейных изделий и торговля аксессуарами к одежде. За прошедший период выручка от производства составила 200 тыс. руб., соответственно себестоимость производства швейных изделий — 160 тыс. руб. Выручка от торговли составила 350 тыс. руб. при покупной стоимости товара 340 тыс. руб.

Для торговли выручка является товарооборотом, т. е. это продажная цена товара. Соответственно, по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» указывается покупная цена товаров.

Занесем данные в таблицу:

Таблица

		Производство	Торговля
Выручка	2110	200	350
Себестоимость продаж	2120	(160)	(340)
Валовая прибыль (убыток)	2100	40	10
Коммерческие расходы	2210	(17)	
Управленческие расходы	2220	(20)	
Прибыль (убыток) от продаж	2200	13	

В данном примере наглядно показано, что выручку и себестоимость целесообразно указывать по видам деятельности. Если организация укажет в этих строках совокупные данные, то рентабельность основной деятельности фирмы будет искажена.

К прочим доходам организации относятся те доходы, которые, в соответствии с вышеуказанными критериями, нецелесообразно считать выручкой. К ним могут быть отнесены¹:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное владение активов организации;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- прибыль, полученная от совместной деятельности;
- прибыль, полученная от продажи основных средств и иных активов организации;
- проценты, полученные от предоставления в пользование денежных средств;
- штрафы, пени, неустойки;
- активы, полученные безвозмездно;
- иные доходы.

Более подробно прочие доходы и расходы указаны в ПБУ 9/99 и 10/99.

При этом следует иметь в виду, что доходы, которые отнесены к прочим у одной организации, для другой являются выручкой. Например, сдача помещений в аренду. Организация А сдает небольшие площади, и доход составляет менее одного процента в общем объеме продаж. У организации Б доход от сдачи площадей составляет около 40 процентов в общем объеме продаж. Следовательно, у организации А доходы от аренды — это прочие доходы, а у организации Б они являются выручкой и учитываются в составе доходов по обычным видам деятельности. Сходная ситуация может сложиться у одной и той же организации при изменении объема продаж. Однако указанные изменения следует отражать с начала календарного года.

¹ Пункт 7 Приказа Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»; п. 11 Приказа Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

При заполнении отчета следует ввести дополнительные строки по наиболее существенным суммам прочих доходов и расходов. Как правило, у большинства организаций возникает потребность в ведении дополнительных строк по статьям: проценты к получению, проценты к уплате, доходы от участия в уставных капиталах других организаций, начисленные суммы налогов, отчисления в оценочные резервы и т. д.

По строке **2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения»** отражается информация бухгалтерской прибыли (убытка) организации. Значение этой строки определяется путем сложения показателей предыдущих строк. Значение строки 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» должно быть равно разнице суммарного дебетового и кредитового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», и 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Кредитовый остаток по счету 99, аналитический счет учета бухгалтерской прибыли (убытка) означает, что организацией получена прибыль, а дебетовый говорит о получении убытка. Этот остаток складывается из прибылей и убытков от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов.

По строке **2410 «Текущий налог на прибыль»** отражается информация о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

По строке **2421 «в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)»** приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов).

В качестве постоянных налоговых обязательств учитывается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, а под постоянным налоговым активом — сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Причиной возникновения постоянных налоговых обязательств (активов) является несоответствие сумм отдельных видов доходов или расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли.

По строке **2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств»** отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 и учтенных в течение отчетного года по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства». По строке показывается разница

между дебетовым и кредитовым оборотами по счету. Если сальдо дебетовое, то сумма указывается со знаком минус (в круглых скобках).

Отложенные налоговые обязательства получают путем умножения налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль. Такие разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются позже, а доходы раньше, чем в налоговом учете.

По строке **2450 «Изменение отложенных налоговых активов»** указывается изменение величины отложенных налоговых активов, учтенных в течение отчетного года по счету 09 «Отложенные налоговые активы» в соответствии с ПБУ 18/02.

Сумму отложенных налоговых активов получают умножением вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль. Такие разницы возникают, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, а доходы позже, чем в налоговом учете.

По строке **2460 «Прочее»** Отчета о прибылях и убытках могут отражаться:

- сумма списанных в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» отложенных налоговых активов;
- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств;
- разницы, возникшие в результате пересчета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в связи с изменением налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;
- налоги, уплачиваемые организациями, применяющими специальные налоговые режимы;
- штрафные санкции и пени;
- сумма налога на прибыль, доначисленная (начисленная к уменьшению) в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода;
- иные аналогичные обязательные платежи.

По строке **2400 «Чистая прибыль (убыток)»** отражается информация о результате финансово-хозяйственной деятельности организации: чистой прибыли или убытке.

При составлении промежуточной бухгалтерской отчетности величина чистой (нераспределенной) прибыли (чистого (непокрытого) убытка) отчетного периода определяется на основе данных аналитического бухгалтерского учета по счету 99 «Прибыли и убытки». К тому же при опреде-

лении величины чистой прибыли (убытка) в бухгалтерском учете в общем случае используются показатели условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств (активов).

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», поэтому указывается сальдо по счету 84.

При заполнении строки 2510 «**Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода**» используются обороты за отчетный период по счету 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами 01, 02, 03, 04 и 05. Если сумма кредитовых оборотов превышает сумму дебетовых оборотов, то в результате отражения результатов переоценки внеоборотных активов и проверки на обесценение НМА добавочный капитал организации увеличивается.

Строка 2520 «**Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода**». На настоящий момент российскими нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету не определено, какие именно результаты и от каких операций формируют показатель данной строки. Показатель строки 2520, наряду с показателями строк 2400 «Чистая прибыль (убыток)» и 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», участвует в формировании показателя строки 2500 «Совокупный финансовый результат периода». Определение совокупного финансового результата периода также отсутствует в российских положениях по бухгалтерскому учету.

В такой ситуации следует обратиться к Международным стандартам финансовой отчетности. В частности, в IAS 1 «Представление финансовой отчетности» содержатся следующие определения:

- **прибыль или убыток** — общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочей совокупной прибыли;
- **прочая совокупная прибыль** включает статьи дохода и расхода, которые не признаны в составе прибыли или убытка;
- **общая совокупная прибыль** — изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками (в качестве собственников). Общая совокупная прибыль включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочей совокупной прибыли».

Следовательно, сумма показателей строк 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» соответствует понятию «прочая совокупная прибыль» в терминах IAS 1. Таким образом, по строке 2520 отражается изменение величины капитала организации за отчетный период, за исключением:

- чистой прибыли (убытка) отчетного периода;
- изменения добавочного капитала в результате переоценки внеоборотных активов;
- увеличения или уменьшения уставного капитала;
- курсовой разницы, возникающей по расчетам с учредителями, если вклад в уставный капитал предусмотрен в иностранной валюте;
- эмиссионного дохода.

С учетом перечисленных исключений изменение величины капитала возможно за счет увеличения/уменьшения показателей добавочного капитала (кроме сумм дооценки внеоборотных активов) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), не связанного с возникновением доходов и расходов по обычным видам деятельности, а также с возникновением прочих доходов и расходов. Изменение капитала организации, удовлетворяющее вышеприведенным условиям, имеет место при:

- исправлении в бухгалтерском учете существенных ошибок предшествующего отчетного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год;
- пересчете в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, с возникновением разницы, включаемой в добавочный капитал организации.

Однако на сегодняшний день единственным примером может служить разница от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, которая включается в добавочный капитал организации.

По строке 2900 «Базовая прибыль (убыток) на акцию» справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам — владельцам обыкновенных акций. Эта строка заполняется только акционерными обществами.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленных их владельцам за отчетный период. Расчет производится в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию.

По строке **2910 «Разводненная прибыль (убыток) на акцию»** справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости).

Строки 2900 и 2910 заполняются только акционерными обществами. Расчет производится в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию.

16.5. Содержание и аналитические возможности дополнительных форм бухгалтерской отчетности

Организация может дополнительно представить любые формы отчетности с целью достоверного представления и раскрытия информации о своем финансовом и имущественном положении. Однако законодательно определен минимальный перечень дополнительных форм годовой отчетности, который является обязательным. К ним относятся:

- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках;
- Пояснительная записка.

Организации, имеющие целевые поступления финансовых средств, также составляют «Отчет о целевом использовании полученных средств».

В указанных формах отчетности дополнительно раскрывается информация, содержащаяся в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках.

Отчет об изменениях капитала

Отчет «Об изменениях капитала» состоит из трех разделов: первый — «Движение капитала», второй — «Корректировки в связи с изменением

учетной политики и исправлением ошибок», в третьем разделе приводится значение «Чистых активов» (Приложение 2.3). Он призван дать дополнительную информацию об изменениях в структуре и источниках финансирования собственного капитала организации за прошедший период. В Отчете содержится дополнительная аналитическая информация, раскрывающая сведения раздела III «Капитал и резервы» Бухгалтерского баланса.

В разделе 1 «Движение капитала» Отчета об изменениях капитала показываются сведения о движении всех его элементов: уставного, добавочного, резервного капиталов и нераспределенной прибыли.

Как минимум в Отчете должны содержаться сведения за три последних года, включая отчетный.

В Отчете проведено четкое деление строк на группы, которые отражают результаты операций:

1) увеличивших капитал организации за счет (строки 3210–3216 и 3310–3316):

- чистой прибыли;
- переоценки имущества;
- прочих доходов, относящихся на увеличение капитала;
- дополнительного выпуска акций;
- увеличения номинальной стоимости акций;
- реорганизации юридического лица;

2) уменьшивших капитал организации за счет (строки 3220–3227 и 3320–3327):

- убытка;
- переоценки имущества;
- прочих расходов, относящихся на уменьшение капитала;
- уменьшения номинальной стоимости акций;
- уменьшения количества акций;
- выплаты дивидендов;
- реорганизации юридического лица;

3) изменивших структуру капитала без изменения его общей величины (строки 3230, 3240, 3330 и 3340):

Изменения добавочного капитала.

- При выбытии объектов ОС и НМА суммы их дооценки переносятся с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации.
- Организацией может быть принято решение о покрытии убытка за счет средств добавочного капитала.
- Направление средств добавочного капитала на пополнение резервного фонда организации.

Изменения резервного капитала.

- Формирование резервного и иных фондов за счет чистой прибыли общества.
- Направление средств резервного капитала на покрытие убытка организации.
- Использование средств фонда акционирования работников на выкуп собственных акций для их распределения между работниками.
- Распределение между участниками общества с ограниченной ответственностью доли, выкупленной обществом за счет резервного капитала.

Изменения уставного капитала.

- Увеличение уставного капитала акционерного общества за счет имущества акционерного общества путем размещения дополнительных акций среди акционеров.
- Увеличение уставного капитала (фонда) за счет имущества общества (доходов унитарного предприятия) путем увеличения номинальной стоимости акций (номинальной стоимости долей участников общества с ограниченной ответственностью, уставного фонда унитарного предприятия).
- Обязательное уменьшение в соответствии с законодательством уставного капитала до размера чистых активов организации за счет уменьшения номинальной стоимости акций (долей).
- Уменьшение уставного капитала за счет погашения приобретенных организацией собственных акций (долей), если акции (доли) приобретены в предыдущем году по их номинальной стоимости.

В разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» отражается изменение статей капитала за предыдущий год. Указанные показатели определяются путем корректировок соответствующих данных Отчета об изменениях капитала, вызванных изменением учетной политики, а также корректировки сравнительных показателей, связанные с исправлением существенных ошибок прошлых лет, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности.

В разделе 3 «Чистые активы» приводится информация о величине чистых активов организации на 31 декабря отчетного года, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

Это очень важный показатель для организации, поскольку в соответствии со ст. 90 и 99 ГК РФ если организация по окончании второго и каждого последующего финансового года будет иметь стоимость чистых ак-

тивов меньше величины уставного капитала, то она обязана в течение года в установленном порядке уменьшить величину своего уставного капитала до величины чистых активов. Если же при этом указанная сумма окажется меньше минимально установленной законодательством величины уставного капитала, то организация обязана ликвидироваться.

Методика расчета представлена в совместном приказе Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н/03–6/пз «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерного общества». Организации иных организационно-правовых форм проводят расчет чистых активов также по указанной методике. Чистые активы — это один из важнейших показателей для оценки финансовой устойчивости организации.

Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств (см. Приложение 2) содержит сведения о потоках денежных средств и денежных эквивалентов (их поступлении и расходовании за период) с учетом их остатков на начало и конец отчетного периода. В Отчете приводятся сведения за текущий и прошлый год.

К **денежным эквивалентам** относят высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения стоимости. Денежными эквивалентами могут быть признаны, например, открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, высоколиквидные векселя банков со сроком платежа по предъявлении и т. д.

Под **денежными потоками** понимают платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов, за исключением тех, которые изменяют состав денежных средств или денежных эквивалентов, но не изменяют их общую сумму.

Отчет о движении денежных средств является пояснением к строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» Бухгалтерского баланса. Данная строка Бухгалтерского баланса должна иметь указание на это пояснение. Отчет о движении денежных средств характеризует наличие, поступление и расходование денежных средств и денежных эквивалентов в организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Текущей считается деятельность предприятия, ставящая основной целью извлечение прибыли либо не имеющая в качестве главной задачи получение прибыли (производство промышленной продукции; выпол-

нение строительно-монтажных работ, сельское хозяйство, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельхозпродукции, сдача в аренду имущества и т. д.).

Инвестиционной признается деятельность, связанная с капитальными вложениями по поводу приобретения земельных участков, зданий и иного имущества, а также их продаж; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и др.

Финансовой считается деятельность, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и других ценных бумаг краткосрочного характера и т. п.

Данные о движении денежных средств предприятия, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и специальных счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года.

При наличии денежных средств в иностранной валюте формируется информация по каждому ее виду применительно к Отчету о движении денежных средств. Затем данные каждого расчета, составленные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центробанка РФ на дату составления отчетности и суммируются с показателями Отчета.

При отражении данных о движении денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в каждой из них приводится подробная расшифровка, раскрывающая фактическое поступление денежных средств от продажи продукции, товаров, работ и услуг; от реализации основных средств и иного имущества; получение авансов, бюджетных ассигнований и иных средств целевого финансирования, кредитов, займов, дивидендов, процентов по финансовым вложениям и другие поступления.

Направление денежных средств осуществляется по следующим видам расходов: оплата продукции, товаров, работ и услуг; оплата труда персонала и взносы в государственные внебюджетные фонды; выдача авансов поставщикам и подрядчикам; финансовые вложения в другие организации; выплата дивидендов, процентов по ценным бумагам сторонних эмитентов; оплата процентов по кредитам и займам и прочие выплаты и перечисления.

В Отчете о движении денежных средств не отражаются товарообменные (бартерные) операции. При необходимости по ним может быть составлен отдельный отчет, или сведения должны быть отражены в пояснительной записке организации.

Существенные денежные потоки организации между ней и хозяйственными обществами или товариществами, являющимися по отношению к организации дочерними, зависимыми или основными, отражаются в Отчете о движении денежных средств отдельно от аналогичных денежных потоков между организацией и другими лицами.

Отчет о движении денежных средств показывает обеспеченность организации наличными деньгами, что очень важно для инвесторов и партнеров, поскольку от этого зависит текущая платежеспособность предприятия.

Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках

Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках (далее — Пояснения) заменили приложение к Бухгалтерскому балансу (форма № 5) в отчетности до 2011 г., но нынешняя форма предложена в более расширенном варианте. Следует иметь в виду, что в соответствии с рекомендациями Минфина РФ Пояснения оформляются на выбор: в табличной или текстовой форме. На практике организации обычно в текстовой форме пишут пояснительную записку, а Пояснения, как правило, заполняют в табличной форме. Уже из названия отчета понятно, что он дополняет Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках. Наиболее важные и значимые для организации или внешних пользователей строки указанных отчетных форм в Пояснениях получают детализацию, их следует анализировать в совокупности со всеми отчетными формами, смотреть взаимоувязку показателей, совпадение итогов, а также возможны дополнительные пояснения в Пояснительной записке в текстовом формате. Если в Балансе указаны только остатки на дату, то в Пояснениях показывает движение за период (поступило, было) с детализацией за период.

Пояснения состоят из девяти разделов:

1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).
2. Основные средства.
3. Финансовые вложения.
4. Запасы.
5. Дебиторская и кредиторская задолженность.
6. Затраты на производство.
7. Оценочные обязательства.
8. Обеспечения обязательств.
9. Государственная помощь.

В разделе 1 «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» приводится дополнительная информация об объектах НМА (в том числе о незаконченных операциях по приобретению НМА) и расходах организации на НИОКР (в том числе незаконченные), т. е. раскрываются показатели строк 1110 «Нематериальные активы», 1120 «Результаты исследований и разработок» и 1170 «Прочие внеоборотные активы».

Минфином России данный раздел представлен в виде пяти таблиц, первые три из которых относятся к НМА, четвертая — к НИОКР, последняя — к затратам на приобретение НМА и выполнение НИОКР.

Раздел 2 «Основные средства» представлен в виде четырех таблиц.

1. *«Наличие и движение основных средств»*. Данные таблицы являются пояснением к строкам 1130 «Основные средства» и 1140 «Доходные вложения в материальные ценности» Бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию о первоначальной стоимости основных средств и накопленной амортизации на начало и конец периода, поступлении и выбытии основных средств, начислении амортизации за период, переоценке основных средств. Информация приводится в разрезе имеющихся групп объектов ОС.

2. *«Незавершенные капитальные вложения»*. Данная таблица является пояснением к строке 1130 «Основные средства», строке 1170 «Прочие внеоборотные активы» или к отдельной дополнительно введенной организацией строке «Незавершенные капитальные вложения» разд. I «Внеоборотные активы» Бухгалтерского баланса в зависимости от того, в какой строке баланса организация отражает незавершенные капитальные вложения. Таблица представляет информацию о стоимости незавершенных капитальных вложений на начало и конец периода, а также о ее изменении за период.

3. *«Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации»*. В данной таблице не приводятся затраты, которые впоследствии будут приняты на учет в качестве НМА или НИОКР. Такие затраты показываются в табл. 1.5 «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов». Таблица является пояснением к строкам 1130 «Основные средства», 1140 «Доходные вложения в материальные ценности» Бухгалтерского баланса. Она представляет информацию об увеличении или уменьшении первоначальной стоимости объектов ОС.

4. *«Иное использование основных средств»*. Данная таблица является пояснением к строкам 1130 «Основные средства», 1140 «Доходные вложения в материальные ценности» Бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию об ОС:

- переданных и полученных в аренду (в том числе в лизинг, в прокат);
- переданных и полученных в безвозмездное пользование;
- переданных в залог.

Кроме того, по отдельным строкам таблицы приводится информация об ОС, право собственности на которые еще не зарегистрировано, и об ОС, находящихся на консервации.

В разделе 3 «Финансовые вложения» раскрывается дополнительная информация о финансовых вложениях по их видам. Раздел представлен в виде двух таблиц («Наличие и движение финансовых вложений» и «Иное использование финансовых вложений»), которые, тем не менее, не дают всю дополнительную информацию по финансовым вложениям, необходимую к раскрытию в соответствии с нормативными документами, поэтому ее необходимо будет привести в пояснительной записке.

Раздел является пояснением к строкам 1150 «Финансовые вложения» раздела I «Внеоборотные активы» и 1240 «Финансовые вложения» раздела II «Оборотные активы» Бухгалтерского баланса. В таблице представлена информация о первоначальной стоимости на начало и конец периода, изменения за период и т. д. в разрезе долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. Остальные строки организации вводят в таблицу самостоятельно в зависимости от видов имеющихся у них финансовых вложений. Но, во всяком случае, необходимо обособленно представить информацию по следующим группам финансовых вложений (с учетом существенности):

1) *в зависимости от характера:*

- долевые (вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; вклады в совместную деятельность и т. п.);
- долговые (предоставленные займы, полученные векселя, облигации, дебиторская задолженность, приобретенная по договорам уступки права требования, закладные и т. п.);
- комбинированные (например, конвертируемые облигации, акции с правом погашения в установленной сумме и срок);

2) *в зависимости от формы:*

- акции;
- облигации;

- векселя;
- прочие;
- 3) *в зависимости от типа эмитента:*
 - государственные ценные бумаги;
 - муниципальные ценные бумаги;
 - корпоративные ценные бумаги;
 - ценные бумаги иностранных эмитентов;
- 4) *в зависимости от типа дебиторов (для долговых финансовых вложений):*
 - другие организации;
 - работники организации;
 - иные физические лица;
 - прочие;
- 5) *по отношению к организованному рынку ценных бумаг:*
 - обращающиеся на организованном рынке, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
 - не обращающиеся на организованном рынке, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- 6) *в зависимости от срока погашения (размещения) (для долговых финансовых вложений):*
 - краткосрочные (до 1 года);
 - среднесрочные (от 1 года до 3 лет);
 - долгосрочные (свыше 3 лет);
- 7) *по кредитным организациям (для депозитных вкладов и депозитных сертификатов);*
- 8) *по финансовым вложениям, признаваемым денежными эквивалентами;*
- 9) *в зависимости от намерений организации:*
 - намерена удерживать до погашения;
 - такое намерение отсутствует;
- 10) *по финансовым вложениям в другие организации, являющиеся связанными сторонами для отчитывающейся организации.*

Связанные стороны определяются в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008).

Напомним, что к бухгалтерскому учету финансовые вложения принимаются по первоначальной стоимости. Впоследствии первоначальная стоимость финансовых вложений может измениться либо по ним может быть создан резерв под обесценение. В Бухгалтерском балансе финансовые вложения показываются по измененной стоимости и за минусом резерва.

Раздел 4 «Запасы». В применявшейся ранее форме Бухгалтерского баланса было предусмотрено развернутое представление информации по видам запасов. В форме Бухгалтерского баланса, утвержденной Приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н, для представления данных о запасах предусмотрена одна строка — 1210 «Запасы». Организации вправе по-прежнему в Бухгалтерском балансе представлять в дополнительных строках расшифровку строки 1210 «Запасы», при этом более подробная информация о запасах должна быть представлена в пояснениях к балансу.

Раздел 4 «Запасы» содержит две таблицы:

4.1 «Наличие и движение запасов»;

4.2 «Запасы в залоге». Информация об обременениях значится на забалансовых счетах.

В разделе 5 «Дебиторская и кредиторская задолженность» Пояснений представляется информация о наличии на начало и конец отчетного года дебиторской и кредиторской задолженности. *Таблица 5.1 «Наличие и движение дебиторской задолженности»*, является пояснением к строке 1230 «Дебиторская задолженность» Бухгалтерского баланса. Таблица раскрывает информацию о величине дебиторской задолженности на начало и конец периода, поступлении и выбытии дебиторской задолженности. Данные в таблице представляются отдельно по краткосрочной и долгосрочной задолженности, при этом предусмотрено отражение информации о переводе долгосрочной дебиторской задолженности в краткосрочную. Информация приводится в разрезе видов имеющейся задолженности.

В отличие от Бухгалтерского баланса в Пояснениях к нему информация о дебиторской задолженности показывается в полной сумме вне зависимости от того, создан в отношении этой задолженности резерв по сомнительным долгам или нет. Величина созданного в отношении каждого вида задолженности резерва по сомнительным долгам на начало и конец периода приводится в отдельных графах. Таблица 5.1, приведенная в Примере оформления Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках, содержит также графу «Изменения за период. Выбыло. Восстановление резерва», в которой подлежат отражению суммы резерва по сомнительным долгам, восстановленного в связи с погашением сомнительной задолженности. При этом в таблице отсутствуют графы для отражения величины резерва по сомнительным долгам, созданного в отчетном периоде. При наличии соответствующих показателей организации необходимо в группу граф «Изменения за период» добавить графу «Создание резерва сомнительных долгов», а в группу

«Изменения за период. Выбыло» добавить графу «Списание за счет резерва сомнительных долгов».

Таблица 5.2 «Просроченная дебиторская задолженность» содержит данные о дебиторской задолженности, срок погашения которой, установленный договором, истек. Информация о просроченной дебиторской задолженности включается в табл. 5.2 независимо от того, является ли эта задолженность обеспеченной. Если просроченная дебиторская задолженность обеспечена предоставлением залога, поручительства, банковской гарантии и т. п., то по такой задолженности резерв сомнительных долгов не создается, а ее балансовая стоимость равна величине задолженности, учтенной по условиям договора.

Таблица 5.3 «Наличие и движение кредиторской задолженности» является пояснением к строкам 1410 «Заемные средства» и 1450 «Прочие обязательства» разд. IV Бухгалтерского баланса, строкам 1510 «Заемные средства», 1520 «Кредиторская задолженность» и 1550 «Прочие обязательства» разд. V Бухгалтерского баланса. В таблице раскрывается информация о величине кредиторской задолженности на начало и конец периода, ее возникновении и выбытии в разрезе видов имеющейся задолженности. Данные в таблице представляются отдельно по краткосрочной и долгосрочной кредиторской задолженности, а также приводится информация о переводе долгосрочной кредиторской задолженности в краткосрочную.

Таблица 5.4 «Просроченная кредиторская задолженность» заполняется аналогично табл. 5.2.

В разделе 6 «Затраты на производство» представляется информация о составе затрат на производство (расходов на продажу) в разрезе элементов затрат. Перечень элементов затрат, по которым группируются расходы по обычным видам деятельности, приведен в п. 8 ПБУ 10/99 и соответствует названиям строк 5610–5650 раздела:

- Материальные затраты;
- Расходы на оплату;
- Отчисления на социальные нужды;
- Амортизация;
- Прочие затраты.

Хотя таблица имеет название «Затраты на производство», ее итоговым показателем является сумма расходов организации по обычным видам деятельности. Следовательно, данная таблица раскрывает показатели строк 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы» и 2220 «Управленческие расходы» Отчета о прибылях и убытках. То есть таблица

должна включать данные не только по производственной деятельности организации, а по всем ее обычным видам деятельности, включая торговлю. Организации, осуществляющие торговую деятельность, должны уточнить название данной таблицы Пояснений, а также включить в нее дополнительную строку «Фактическая себестоимость приобретенных товаров».

В бухгалтерском учете перечень затрат, включаемых в тот или иной элемент, определяется организацией самостоятельно, с учетом отраслевых особенностей, и закрепляется в учетной политике.

В целях формирования информации о затратах отчетного периода используются дебетовые обороты по счетам учета затрат на производство (расходов на продажу). При этом не должны учитываться внутренние обороты между счетами учета затрат на производство (расходов на продажу), а также обороты, связанные с передачей готовой продукции и товаров для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др. Величина произведенных за период затрат должна быть уменьшена на стоимость возвратных отходов, стоимость возвращенных из производства излишне взятых материалов, суммы затрат, подлежащих возмещению поставщиками и виновными лицами, и т. п.

Раздел 7 «Оценочные обязательства» является пояснением к строкам 1430 «Оценочные обязательства» разд. IV «Долгосрочные обязательства» и 1540 «Оценочные обязательства» разд. V «Краткосрочные обязательства». Таблица представляет информацию об оценочных обязательствах на начало года, изменениях за период, остатке на конец периода. При заполнении таблицы используются данные о сальдо и оборотах по счету 96 «Резервы предстоящих расходов», включая данные аналитического учета по этому счету.

В разделе 8 «Обеспечения обязательств» раскрывается информация о суммах полученных и выданных организацией обеспечений обязательств и платежей. Раскрываемая информация может являться существенной с точки зрения не только ее стоимостной оценки, но и характера ее взаимосвязи с существенными показателями, раскрываемыми в Бухгалтерском балансе и Отчете о прибылях и убытках.

Способы обеспечения обязательств перечислены в п. 1 ст. 329 ГК РФ. Кроме того, стороны могут в договоре предусмотреть иные способы обеспечения обязательств.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета следующие виды полученных обеспечений учитываются на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»:

- полученное в залог имущество;
- полученные поручительства третьих лиц;
- удерживаемое имущество должника;
- полученная банковская гарантия;
- аккредитив, открытый на имя организации третьим лицом, и т. п.

Что касается задатка, то при получении обеспечения такого вида в бухгалтерском учете организации отражается кредиторская задолженность в сумме полученных денежных средств. Поскольку задаток помимо обеспечительной выполняет также и платежную функцию, полученные в качестве задатка суммы должны раскрываться в составе кредиторской задолженности организации. При этом по строке 5800 таблицы 8 целесообразно приводить информацию только об обеспечениях, учитываемых на забалансовом счете 008.

Раздел 9 «Государственная помощь» является пояснением к строкам: 1530 «Доходы будущих периодов» разд. V «Краткосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса, 1410 «Заемные средства» разд. IV «Долгосрочные обязательства» и 1510 «Заемные средства» разд. V «Краткосрочные обязательства» Бухгалтерского баланса. Таблица представляет информацию о полученных бюджетных средствах и бюджетных кредитах за отчетный год и предыдущий год.

Информация о прочих формах государственной помощи в случае их существенности раскрывается в пояснительной записке.

В настоящее время в качестве бюджетных средств учитываются:

- субсидии в денежной форме;
- бюджетные ресурсы, отличные от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество);
- суммы бюджетных кредитов, которые организация не будет возвращать при выполнении определенных условий, в тех случаях, когда существует уверенность, что такие условия будут выполнены.

Не являются бюджетными средствами:

- предоставление налоговых льгот, отсрочки или рассрочки по уплате налогов и сборов, инвестиционных налоговых кредитов и др.;
- участие Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в уставных (складочных) капиталах юридических лиц (бюджетных инвестициях юридическим лицам);
- бюджетные ассигнования, направленные на оплату товаров, работ, услуг, реализуемых отдельным категориям граждан по льготным ценам (тарифам) в целях социальной поддержки населения.

Пояснительная записка

Пояснительная записка, наряду с Отчетом об изменениях капитала, Отчетом о движении денежных средств и Приложениями к Бухгалтерскому балансу является Пояснением к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее учетной политике и финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности, которые нецелесообразно включать в Бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках, но которые тем не менее необходимы пользователям бухгалтерской отчетности, а также сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности.

Дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, приводится в пояснительной записке, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Способ представления информации в пояснительной записке организация определяет самостоятельно. Наряду с текстом в пояснительной записке могут быть приведены аналитические таблицы, диаграммы и графики.

Условно информацию, подлежащую раскрытию в пояснительной записке, организация может объединить в несколько основных групп.

1. *Информация об организации:* структура, краткая характеристика деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли, т. е. соответствующая информация, полезная для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

2. *Информация об учетной политике организации и о ее изменениях.* Раскрывать информацию об учетной политике в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности необходимо в порядке, установленном ПБУ 1/2008. Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно

влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

На практике иногда в качестве альтернативного варианта организации прикладывают к отчетности копию приказа об учетной политике.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

При этом существенными признаются порядок и способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации. Например:

- порядок признания выручки организации и способ определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;
- порядок признания коммерческих и управленческих расходов;
- способы оценки МПЗ по их группам;
- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по видам;
- лимит признания активов объектами ОС;
- способы начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов ОС;
- способы списания расходов на НИОКР;
- способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства;
- способы определения амортизации НМА, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- порядок определения величины оценочных обязательств.

Организация в пояснительной записке к отчетности за отчетный год должна раскрывать причину изменения учетной политики в отчетном году и содержание изменения учетной политики.

В пояснительной записке к годовой отчетности организация обязана дополнительно привести следующую информацию:

- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности (ретроспективно или проспективно).

Как правило, последствия изменения учетной политики отражаются ретроспективным методом, за исключением:

- случаев, когда иной порядок предусмотрен нормативным актом, в связи с принятием (изменением) которого производится изменение в учетной политике;
- случаев, когда последствия изменения учетной политики в отношении периодов, предшествующих отчетному, не могут быть измерены с достаточной степенью надежности;
- случаев, когда последствия изменения учетной политики отражаются субъектами малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов.

3. *Краткий анализ финансово-хозяйственной деятельности организации и ее плановые мероприятия.* При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу приводятся показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности внимание акцентируется на таких показателях, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторская и кредиторская задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полнота перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом.

Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций. Кроме того, в пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся

услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Если руководство планирует стратегические изменения в деятельности организации (ликвидацию, изменение профиля деятельности и т. д.), то эти сведения также указываются как плановые мероприятия.

При изложении в пояснительной записке основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины, в случае необходимости раскрывается принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.).

4. Информация по отчетным сегментам. Сегменты выделяются организацией в зависимости от ее организационной и управленческой структуры, а также системы внутренней (управленческой) отчетности. Например, основой выделения могут быть:

- производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации.

Раскрывается следующая информация по отчетным сегментам:

а) общая информация о сегменте, в частности, приводится основа выделения отчетных сегментов, случаи объединения сегментов, наименование вида (группы) продукции, товаров, работ, услуг, от продажи которых организация получает выручку в каждом из отчетных сегментов, а также в прочих сегментах;

б) показатели отчетных сегментов, в том числе:

- финансовый результат (прибыль или убыток) за отчетный период;
- общая величина активов на отчетную дату;
- общая величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации);

в) способы оценки показателей отчетных сегментов;

г) сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей Бухгалтерского баланса или Отчета о прибылях и убытках организации;

д) иная информация.

Необходимо раскрыть также выручку от продаж покупателям (заказчикам) организации в разрезе видов продукции, товаров, работ, услуг или их однородных групп.

По каждому географическому региону деятельности раскрывается:

а) величина выручки от продаж покупателям (заказчикам) организации, в том числе отдельно от продаж в России и продаж за рубежом;

б) стоимость внеоборотных активов по данным Бухгалтерского баланса организации, в том числе размещенных на территории РФ, за рубежом.

Организация также должна раскрыть информацию о покупателях (заказчиках), выручка от продаж которым составляет не менее 10 % общей выручки от продаж.

Если организация в отчетном периоде изменила структуру своих отчетных сегментов, то сравнительная информация за предшествующие периоды должна быть также пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, кроме случаев, когда такая информация отсутствует и пересчет противоречит требованию рациональности. Случаи пересчета (невозможности такого пересчета) подлежат раскрытию в составе информации по отчетным сегментам. При этом если сравнительная информация не пересчитана в соответствии с новой структурой отчетных сегментов, то информация по сегментам за отчетный период должна быть представлена в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов.

5. Информация об участии в совместной деятельности. Под информацией об участии в совместной деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица. Для формирования достоверной информации в бухгалтерской отчетности об участии в совместной деятельности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

Организации могут вести совместную деятельность в трех различных формах:

- совместно осуществляемые операции;
- совместно используемые активы;
- собственно совместная деятельность.

6. *Информация, связанная с осуществлением договора доверительного управления имуществом.* Раскрытие информации, связанной с осуществлением договора доверительного управления имуществом, в составе пояснительной записки осуществляется организацией, являющейся учредителем доверительного управления, в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Данные, необходимые для раскрытия этой информации, полностью представляются доверительным управляющим.

7. *Информация о событиях после отчетной даты.* Организация обязана раскрыть в отчетности информацию о событиях после отчетной даты. Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

События после отчетной даты делятся на две категории:

- события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты, приведен в приложении к ПБУ 7/98 «События после отчетной даты».

8. *Информация об условных обязательствах, условных активах и оценочных обязательствах.* Информация об условных обязательствах и условных активах раскрывается в бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 8/2010.

По каждому **условному обязательству** в бухгалтерской отчетности раскрывается как минимум следующая информация:

- а) характер условного обязательства;
- б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;

в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;

г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

В случае если по состоянию на отчетную дату уменьшение экономических выгод организации вследствие условного обязательства является маловероятным, организация может не раскрывать указанную информацию.

Информация об условных обязательствах может раскрываться по их однородным группам. Примером однородной группы обязательств являются, например, условные обязательства, возникающие вследствие судебных разбирательств.

В случае если поступление экономических выгод по **условному активу** является вероятным, организация должна раскрыть по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений.

Кроме того, в пояснительной записке подлежит раскрытию информация об **оценочных обязательствах**, не представленная в таблице 7 «Оценочные обязательства» Пояснений:

- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям.

9. *Информация по прекращаемой деятельности.* Организация обязана раскрыть в отчетности информацию о прекращаемых операциях. Под информацией по прекращаемой деятельности понимается информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Не рассматриваются и не раскрываются в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность:

- приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее;

- прекращение деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (пожар, стихийное бедствие, авария и т. п.);
- прекращение деятельности вследствие принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством;
- прекращение деятельности вследствие обращения имущества в собственность государства (национализации).

Прекращение части деятельности организации может осуществляться путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки, путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, путем отказа от продолжения части деятельности, при реорганизации организации в форме выделения из ее состава одного или нескольких юридических лиц и др.

10. *Информация о связанных сторонах.* В бухгалтерской отчетности организация обязана раскрыть информацию о связанных сторонах. Связанными сторонами являются юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние.

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности, организация должна установить самостоятельно с учетом требования приоритета содержания перед формой.

11. *Иная информация, обязательная для раскрытия в бухгалтерской отчетности.* Отдельными нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрена и другая, помимо перечисленной выше, обязательная для раскрытия информация, которая тем не менее не включена в образцы типовых форм бухгалтерской отчетности. Поэтому организация может либо при самостоятельной разработке отчетных форм предусмотреть в них соответствующие строки (графы), либо привести эту информацию в пояснительной записке.

В пояснительной записке должен содержаться ответ на любой возникший при чтении отчетности вопрос. Поэтому любые нестандартные ситуации с заполнением какой-либо строки отчетности поясняются в Пояснительной записке.

Отчет о целевом использовании полученных средств

Отчет о целевом использовании полученных средств составляется некоммерческими организациями, которые отражают в Отчете сведения о полученных средствах, поступивших в качестве членских, вступительных или добровольных взносов в соответствии с основной (уставной) деятельностью организации. Указывается остаток средств на начало и конец года, а также поступление по направлениям финансирования и расходование по статьям затрат. Если расходы превышают поступления, то остаток на конец года указывается в круглых скобках, и в пояснительной записке приводится объяснение перерасходования средств.

Если коммерческая организация имеет целевые поступления финансовых средств, то она также составляет Отчет о целевом использовании полученных средств.

Показатели указываются на основе данных, учтенных по счету 86 «Целевое финансирование» и на счетах фактических расходов.

16.6. Сводная и консолидированная отчетность

При наличии у организации дочерних и зависимых обществ, кроме собственной бухгалтерской отчетности каждого юридического лица, составляется сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели деятельности всех дочерних и зависимых обществ, расположенных на территории России и за рубежом.

Помимо добровольного объединения юридических лиц, составляющих сводную отчетность, ее также обязаны составлять государственные органы исполнительной власти.

Федеральные органы исполнительной власти составляют сводную бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, которая должна быть представлена не позднее 25 апреля следующего за отчетным года, и по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности, в срок до 1 августа следующего за отчетным года.

Вышеуказанная сводная бухгалтерская отчетность представляется в Минфин РФ, Минэкономразвития РФ и Росстат.

Сводная отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций (далее — Группа). Она со-

ставляется путем простого суммирования соответствующих строк финансовых отчетов всех организаций, входящих в Группу.

Следовательно, все такие организации должны вести бухгалтерский учет по единым правилам, в соответствии с чем они принимают идентичную учетную политику.

Какие же организации входят в Группу?

Бухгалтерская отчетность дочернего общества включается в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- головная организация обладает более 50 % голосующих акций акционерного общества или более 50 % уставного капитала ООО;
- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором или иными способами.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или более 20 % уставного капитала ООО.

Если же акции (доли) были приобретены на короткий период, т. е. с целью перепродажи, тогда они учитываются как краткосрочные финансовые вложения и не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность.

Также не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность те дочерние организации, в которых головная организация не может повлиять на принятие решений.

Консолидированная отчетность существенно отличается от сводной и является наиболее сложной в техническом плане.

Консолидированная отчетность составляется несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу и имеет цель — показать заинтересованным лицам имущественное положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности группы в целом, как если бы она была единым хозяйствующим субъектом.

Консолидированная отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период нескольких собственников по совместно контролируемому имуществу. Основная особенность консолидированной отчетности — элиминирование отдельных показателей организаций, входящих в Группу, с целью исключения повторного счета в консолидированном отчете Группы.

В июле 2010 г. был принят Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности»¹.

Закон устанавливает общие требования по составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности юридическим лицом, созданным в соответствии с законодательством Российской Федерации (организацией).

Под консолидированной финансовой отчетностью понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, организаций и/или иностранных организаций — группы организаций, определяемой в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Эти стандарты представляют собой наиболее проработанные руководства по консолидации дочерних компаний и отражению ассоциированных групп.

Закон распространяется на кредитные и страховые организации, а также на иные организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

Организации, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, составляют консолидированную финансовую отчетность не ранее чем с отчетности за 2015 г.

В случае если федеральными законами предусмотрены составление, и (или) представление, и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности (сводной бухгалтерской отчетности), сводной (консолидированной) отчетности и баланса, либо если учредительными документами организации, не указанной выше, предусмотрены представление и (или) публикация консолидированной финансовой отчетности, такая отчетность составляется в соответствии с Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности».

Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. Однако это не отменяет обязанность организации составлять бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Отчетность по стандартам МСФО составляется

¹ Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 31. Ст. 4177.

только один раз в году, и эту дату устанавливает сама организация в зависимости от периода, когда ее показатели достигают максимального значения (это не всегда совпадает со сроками составления бухгалтерской отчетности по РСБУ). Особенно это характерно для организаций сезонного производства. Например, организации речного пароходства или сельского хозяйства могут составлять консолидированную отчетность по состоянию на 1 октября, когда они достигают максимальных финансовых результатов своей деятельности.

Постановлением Правительства РФ от 3 марта 2012 г. № 179 «О представлении годовой консолидированной финансовой отчетности» были установлены Правила представления годовой консолидированной финансовой отчетности. Отчетность представляется в Федеральную службу по финансовым рынкам в течение 120 дней по окончании срока, за который она составляется.

На территории России применяются МСФО и разъяснения МСФО, принимаемые фондом комитета по Международным стандартам финансовой отчетности и признанные в порядке, установленном с учетом требований законодательства РФ Правительством РФ по согласованию с Банком России.

Годовая консолидированная финансовая отчетность подлежит ежегодному обязательному аудиту. Аудиторское заключение представляется и публикуется вместе с данной консолидированной финансовой отчетностью.

Надзор за соблюдением сроков представления и публикации консолидированной финансовой отчетности организациями, за исключением кредитных организаций, осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти — Федеральная служба по финансовым рынкам. Надзор за представлением и публикацией консолидированной финансовой отчетности кредитными организациями осуществляет Банк России.

Процедура подготовки сводной отчетности в соответствии с МСФО является очень дорогостоящей, трудоемкой и требует наличия высококвалифицированных специалистов.

Однако она является важнейшим документом при анализе деятельности организации и оценке целесообразности инвестиций в нее. Поэтому требования по составлению сводной отчетности по МСФО предъявляются только к открытым акционерным обществам, торгующим своими ценными бумагами на российских или зарубежных финансовых рынках.

Отчетность, составленная по стандартам МСФО, представляет информацию более достоверно.

РЕЗЮМЕ

Бухгалтерская отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимая пользователям для принятия экономических решений.

Бухгалтерская отчетность составляется с соблюдением всех правил и требований бухгалтерского учета. Отчетность должна быть нейтральной, в ней должны содержаться все существенные аспекты финансового и имущественного положения организации, она должна быть полной и достоверной. Бухгалтерская отчетность формируется в соответствии с принципами и правилами бухгалтерского учета.

В состав бухгалтерской отчетности входят следующие отчетные формы.

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о прибылях и убытках;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- Пояснительная записка.

При этом все организации вправе включить в состав отчетности неограниченное количество иных форм, составленных по своему усмотрению и имеющих целью дать более полное представление о финансовом состоянии организации.

Бухгалтерская отчетность составляется ежемесячно нарастающим итогом с начала года.

Годовая бухгалтерская отчетность является открытой для заинтересованных пользователей.

Акционерные общества открытого типа, банки, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных или государственных средств, обязаны опубликовать свою годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств, структурных подразделений организации, в том числе выделенных на самостоятельный баланс.

При наличии у организации дочерних и зависимых обществ она должна составлять сводную бухгалтерскую отчетность, включающую в себя показатели деятельности всех таких обществ, независимо от их места нахождения.

Сводная отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций. Она составляется путем простого суммирования соответствующих строк финансовых отчетов всех организаций, входящих в Группу.

Консолидированная отчетность существенно отличается от сводной и является наиболее сложной в техническом плане.

Консолидированная отчетность составляется несколькими собственниками по совместно контролируемому имуществу и имеет цель — показать заинтересованным лицам имущественное положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности группы в целом, как если бы она была единым хозяйствующим субъектом.

Консолидированная отчетность — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период нескольких собственников по совместно контролируемому имуществу. Основная особенность консолидированной отчетности — элиминирование отдельных показателей организаций, входящих в Группу, с целью исключения повторного счета в консолидированном отчете Группы.

Отчетность отражает фактическое состояние организации на дату составления отчетности и не содержит в себе плановых или прогнозных показателей.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Требования и правила составления бухгалтерской отчетности.
2. Виды и формы бухгалтерской отчетности.
3. Содержание Бухгалтерского баланса.
4. Содержание Отчета о прибылях и убытках.
5. Содержание Отчета об изменениях капитала.
6. Содержание Отчета о движении денежных средств.
7. Содержание Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.
8. Содержание Пояснительной записки и ее роль в отчетности.
9. Отчет о целевом использовании полученных средств: структура и содержание.
10. Понятие сводной и консолидированной отчетности.

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ МАЛОГО БИЗНЕСА

- Основные нормативные документы
- Основы функционирования малого предпринимательства в России
- Организация бухгалтерского учета на малых предприятиях
- Специальные режимы налогообложения для малых предприятий
- Особенности организации бухгалтерского учета при различных режимах налогообложения
- Бухгалтерская отчетность малых предприятий

17.1. Основные нормативные документы

1. Главы 25, 26.2, 26.5 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

3. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

4. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью».

5. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

6. Федеральный закон «Об акционерных обществах».

7. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

8. Приказ Минфина РФ от 31 декабря 2008 г. № 154н «Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения на основе патента, и Порядков их заполнения».

9. Приказ Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

17.2. Основы функционирования малого предпринимательства в России

Опыт стран с рыночной экономикой свидетельствует о том, что важнейшим условием успешного социально-экономического развития стра-

ны является одновременное функционирование крупных, средних и малых предприятий, а также осуществление деятельности, базирующейся на личном труде.

Эффективность малого бизнеса определяется тем, что его функционирование не предполагает крупных финансовых вложений, не требует больших материальных и трудовых ресурсов. Малый бизнес более гибок, быстрее реагирует на изменения внешней среды и адаптируется к местным условиям. К преимуществам малого предпринимательства следует отнести большую возможность собственников малых предприятий реализовать свои идеи, проявить свои способности.

Однако малому предпринимательству присущи и некоторые недостатки, среди которых: более высокий уровень риска; слабая компетентность руководителей и, как следствие, ошибки в управлении; трудности в финансировании на первом этапе существования бизнеса и в заимствовании дополнительных финансовых средств и некоторые другие. Как свидетельствует практика, небольшой капитал малых предприятий суживает рамки производства, ограничивает возможность привлечения научно-технических, производственных, трудовых ресурсов. Это приводит к тому, что бухгалтерский учет на малых предприятиях нередко ограничен рамками, позволяющими обеспечивать соблюдение формальностей бухгалтерского финансового учета и ведение налогового учета. Информационно-аналитическая функция, которую бухгалтерский учет должен выполнять в системе управления организации, в настоящее время на российских малых предприятиях реализована недостаточно.

С 1 января 2008 г. вступил в силу Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», которым определены условия отнесения хозяйствующих субъектов к категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

В соответствии со ст. 4 указанного Закона к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (далее — индивидуальные предприниматели), крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1. Для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25 % (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25 %.

2. Средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

- а) от 101 до 250 человек включительно для средних предприятий;
- б) до 100 человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до 15 человек.

3. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Предельные значения выручки от реализации товаров (работ, услуг) и балансовой стоимости активов устанавливаются Правительством РФ один раз в пять лет с учетом данных сплошных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства.

Согласно Постановлению Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 556 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» установлены предельные значения выручки за год без учета налога на добавленную стоимость для следующих категорий субъектов малого и среднего предпринимательства:

- микропредприятия — 60 млн руб.;
- малые предприятия — 400 млн руб.;
- средние предприятия — 1000 млн руб.

Законом определено, что:

- средняя численность работников микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия за календарный год определяется с учетом всех его работников, в том числе работников, работающих по гражданско-правовым договорам или по совместительству с учетом реально отработанного времени, работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений, указанных микропредприятия, малого предприятия или среднего предприятия;
- выручка от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год определяется в порядке, установленном НК РФ;
- балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Малые предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности (многопрофильные), относятся к таковым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объеме прибыли.

Малое предприятие может существовать в одной из следующих организационно-правовых форм:

- 1) хозяйственные товарищества и общества;
- 2) производственные кооперативы (артели) и потребительские кооперативы;
- 3) индивидуальные предприниматели, крестьянские (фермерские) хозяйства.

Статус индивидуального предпринимателя имеет как свои преимущества, так и недостатки. Среди основных достоинств данной формы предпринимательской деятельности — простая процедура государственной регистрации, отсутствие необходимости ведения бухгалтерского учета, относительно небольшие размеры штрафных санкций в случае нарушения административного законодательства.

К недостаткам индивидуального предпринимательства следует отнести степень ответственности по обязательствам перед возможными кредиторами. Согласно законодательству индивидуальному предпринимателю приходится отвечать по кредитным обязательствам своим имуществом. При заключении крупных сделок преимущество, скорее всего, останется за юридическим лицом в силу предвзятого отношения к лицу, осуществляющему предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Хозяйственными товариществами и обществами являются коммерческие организации с разделенным на доли учредителей уставным (складочным) капиталом, принадлежащим товариществу или обществу на правах собственности. Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества).

Хозяйственные общества могут создаваться в форме общества с ограниченной ответственностью, общества с дополнительной ответственностью и акционерного общества.

Участниками хозяйственных обществ могут быть граждане и юридические лица.

Между хозяйственными товариществами и хозяйственными обществами существуют некоторые различия. Хозяйственные товарищества представляют собой, прежде всего, объединения лиц для совместной деятельности и предполагают личное непосредственное участие его учредителей (полных товарищей) в деятельности товарищества. Участники товарищества, так же как и общества с дополнительной ответственностью, несут повышенную личную ответственность за результаты хозяйствования.

Хозяйственные общества — это объединения капиталов. Участники хозяйственных обществ по общему правилу не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (принадлежащих им акций).

Наиболее распространенными формами малого бизнеса с образованием юридического лица являются общества с ограниченной ответственностью и акционерные общества. Общество с ограниченной ответственностью — это наиболее оптимальная форма для малого бизнеса, что объясняется простотой создания, оперативностью, высоким уровнем управленческого контроля, возможностью относительно простого выхода из состава учредителей.

Размер уставного капитала общества не может быть менее размера, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. Для общества с ограниченной ответственностью и закрытого акционерного общества этот минимальный размер в настоящее время составляет не менее 100 минимальных размеров оплаты труда (10 000 руб.). В открытом акционерном обществе уставный капитал не может быть меньше 1000 минимальных размеров оплаты труда (100 000 руб.).

Порядок государственной регистрации субъектов малого предпринимательства определен Федеральным законом «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Регистрирующим органом является Федеральная налоговая служба Российской Федерации. С 1 января 2004 г. с целью упрощения процедуры создания предприятий в Российской Федерации реализуется принцип «одного окна», который предусматривает однократное обращение юридических или физических лиц в регистрирующий орган, внесение о них сведений в единые государственные реестры, одновременную постановку их на учет в налоговом органе. Регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в качестве страхователей осуществляется на основании сведений единых государственных реестров, получаемых органами государственных внебюджетных фондов от регистрирующих органов, без непосредственного обращения лиц в указанные фонды.

Ликвидация малого предприятия, прекращение физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя может быть как добровольной, так и принудительной. Официально установленный порядок государственной регистрации ликвидации малого предприятия или прекращения физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя зависит от причины и обстоятельств, приведших к ликвидации, а также от конкретной организационно-правовой формы, в которой существовало данное малое предприятие.

17.3. Организация бухгалтерского учета на малых предприятиях

Правовое регулирование бухгалтерского учета на малых предприятиях осуществляется только федеральными законами и федеральными подзаконными нормативными правовыми актами.

В соответствии с новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет могут не вести индивидуальные предприниматели, а также находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства (при условии, что они ведут налоговый учет в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на малых предприятиях, соблюдение законодательства несет руководитель малого пред-

приятия. В зависимости от объема учетной работы руководитель малого предприятия может:

1. Сформировать бухгалтерскую службу в виде специального подразделения, возглавляемого главным бухгалтером.
2. Ввести в штат должность бухгалтера.
3. Передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специальной организации или бухгалтеру-специалисту.
4. Вести бухгалтерский учет лично¹.

Главный бухгалтер назначается на должность и освобождается от должности на основании приказа руководителя предприятия и подчиняется непосредственно ему. Если на малом предприятии в штате не предусмотрена должность кассира, то главный бухгалтер имеет право выполнять эти функции по совместительству. Для этого должен быть оформлен специальный приказ руководителя, копии которого следует передать в обслуживающие банки.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, методологию и ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности в контролирующие организации. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Учетную политику формируют все предприятия малого бизнеса независимо от организационно-правовых форм (индивидуальные предприниматели должны формировать учетную политику в целях налогообложения). При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;

¹ Это право за руководителем организации закрепил новый Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета (перечень лиц, имеющих право подписи на документах, перечень лиц на выдачу денежных сумм под отчет, положение о премировании, положение о командировках, положение о транспортных средствах и т. п.).

В целях соблюдения единой методики отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций учет ведется способом двойной записи.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета утверждается на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. При разработке рабочего плана счетов бухгалтерского учета для малого предприятия следует учитывать положения Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, которые предусматривают возможность объединения счетов бухгалтерского учета для субъектов малого бизнеса.

Система регистров бухгалтерского учета зависит от формы бухгалтерского учета, выбранной предприятием. На малых предприятиях можно применять следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерную;
- журнально-ордерную;
- упрощенную форму, утвержденную приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производство продукции (работ, услуг), связанное с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 (приложение 1 к Типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства). Книга является регистром аналитического и синтетического учета, на основании которого можно определить наличие имущества и денежных средств, а также их источников у малого предприятия на определенную дату и составить бухгалтерскую отчетность.

Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 является комбинированным регистром бухгалтерского учета, ко-

торый содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом она должна быть достаточно детальной для обоснования содержания соответствующих статей бухгалтерского баланса.

Типовые рекомендации по организации бухучета, наряду с Книгой учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 для учета расчетов по оплате труда с работниками и по налогу на доходы физических лиц с бюджетом, требуют ведения также ведомости учета заработной платы по форме № В-8.

Малое предприятие, осуществляющее производство продукции (работ, услуг), может применять для учета финансово-хозяйственных операций упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета, которая предполагает ведение бухгалтерского учета в специальных ведомостях, каждая из которых применяется, как правило, для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

К таким ведомостям относятся:

- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений — форма № В-1;
- ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям, — форма № В-2;
- ведомость учета затрат на производство — форма № В-3;
- ведомость учета денежных средств и фондов — форма № В-4;
- ведомость учета расчетов и прочих операций — форма № В-5;
- ведомость учета реализации — форма № В-6;
- ведомость учета расчетов с поставщиками — форма № В-7;
- ведомость учета оплаты труда — форма № В-8;
- ведомость (шахматная) — форма № В-9.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной — по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета (в графе «Корреспондирующий счет»), в другой — по кредиту корреспондирующего счета с аналогичной записью номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях в графах «Содержание операции» на основании форм первичной учетной документации делается запись, отражающая суть совершенной операции, либо даются пояснения, приводятся шифры и т. п. Как и в общепринятой форме бухгалтерского учета, остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены

записи. Затем производится обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях.

Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства определяют правомерность применения малыми предприятиями кассового метода признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. Окончательно право применять кассовый метод для целей бухгалтерского учета было закреплено за малыми предприятиями Приказом Минфина РФ от 8 ноября 2010 г. № 144н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

Малые предприятия могут не применять некоторые Положения по бухгалтерскому учету, в частности, ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Особенности ведения бухгалтерского учета и учетная политика малого предприятия в значительной степени зависят от применяемого им режима налогообложения или сочетания режимов налогообложения. Наряду с общим режимом налогообложения НК РФ предусматривает возможность применения особых, специальных режимов налогообложения.

17.4. Специальные режимы налогообложения для малых предприятий

Упрощенная система налогообложения

Переход к упрощенной системе налогообложения (УСН) или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями в добровольном порядке. Применение УСН предусматривает замену:

- для организаций — *налога на прибыль, налога на имущество и налога на добавленную стоимость* (за исключением случаев ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации) *налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системой налогообложения;*
- для индивидуальных предпринимателей — *налога на доходы физических лиц* (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), *налога на добавленную стоимость, налога на имущество физических лиц* (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) *налогом, уплачиваемым в связи с применением упрощенной системой налогообложения.*

При этом иные налоги уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения. Обязанности налоговых агентов организации,

применяющие УСН, выполняют в общеустановленном порядке. Сохраняются действующий порядок ведения кассовых операций и порядок предоставления статистической отчетности.

Пунктами 2 и 3 ст. 346.12 НК РФ установлены специальные критерии, которым должен отвечать налогоплательщик для перехода на упрощенную систему налогообложения, а также условия, при наличии которых организации не вправе применять данный механизм.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам 9 месяцев того года, в котором она подает соответствующее заявление, доход от реализации, определяемый в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысил 45 млн руб. (без учета НДС).

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- Организации, имеющие филиалы и (или) представительства.
- Банки.
- Страховщики.
- Негосударственные пенсионные фонды.
- Инвестиционные фонды.
- Профессиональные участники рынка ценных бумаг.
- Ломбарды.
- Организации, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых.
- Организации, занимающиеся игорным бизнесом.
- Нотариусы, занимающиеся частной практикой.
- Организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции.
- Организации, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей в соответствии с гл. 26.1 НК РФ.
- Организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25 %. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 %, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25 %.
- Организации, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом

федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек.

- Организации, у которых остаточная стоимость основных средств, определяемая в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.
- Казенные и бюджетные учреждения.
- Иностранные организации.

Организации, перешедшие в соответствии с гл. 26.3 НК РФ на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе применять упрощенную систему налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

Для индивидуальных предпринимателей критерии применения УСН незначительно отличаются от критериев, используемых для юридических лиц. В частности, для индивидуальных предпринимателей не имеет значения сумма дохода за 9 месяцев года, предшествующего году перехода на УСН, а также остаточная стоимость основных средств.

Если в течение налогового (отчетного) периода доход превысит (без учета НДС) 60 млн руб., численность — 100 человек или остаточная стоимость основных средств превысит 100 млн руб. (для индивидуальных предпринимателей данный критерий не имеет значения), то налогоплательщик обязан самостоятельно перейти на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение.

Переход субъекта малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения осуществляется в уведомительном порядке. В период с 1 октября до 31 декабря года, предшествующего году, в котором предприятие изъявило желание применять УСН, оно подает в налоговый орган уведомление о переходе на упрощенную систему налогообложения. Налоговый орган в месячный срок уведомляет налогоплательщика о возможности или невозможности применения им упрощенной системы налогообложения.

Объектами налогообложения при упрощенной системе налогообложения признаются:

- 1) доходы;
- 2) доходы, уменьшенные на величину расходов.

Выбор объекта налогообложения производится самим налогоплательщиком. Выбранный объект налогообложения может меняться налогоплательщиком ежегодно с начала налогового периода.

Организации при определении налогооблагаемой базы учитывают следующие доходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;
- внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Если в качестве объекта налогообложения малого предприятия выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, то расходы должны признаваться в соответствии со ст. 346.16 и 346.17 НК РФ.

Закрытый перечень разрешенных расходов приведен в ст. 346.16 НК РФ.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (*кассовый метод*). Таким образом, если в целях бухгалтерского учета малое предприятие, перешедшее на УСН, может применять как кассовый метод, так и метод начисления, в налоговом учете оно обязано применять только кассовый метод.

Что касается отнесения на расходы стоимости основных средств, то согласно п. 3 ст. 346.16 НК РФ расходы на приобретение основных средств принимаются в особом порядке и отражаются в последний день отчетного (налогового) периода.

1. Если основное средство приобретено в период применения упрощенной системы налогообложения, *то расходы на его приобретение будут признаны в полном объеме в момент ввода этого основного средства в эксплуатацию.*

2. Если основные средства приобретены налогоплательщиком до перехода на упрощенную систему налогообложения, *то стоимость этих основных средств включается в расходы на приобретение основных средств в следующем порядке:*

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения;
- в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно: в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения — 50 процентов стоимости, второго года — 30 процентов стоимости и третьего года — 20 процентов стоимости;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

Стоимость основных средств принимается равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на упрощенную систему налогообложения.

При определении сроков полезного использования основных средств следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством Российской Федерации в соответствии со ст. 258 НК РФ.

Для отражения в налоговом учете доходов и расходов при упрощенной системе налогообложения применяется особый налоговый регистр — Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения. Форма Книги учета доходов и расходов и Порядок ее заполнения утверждены приказом Минфина России от 31 декабря 2008 г. № 154н (Приложение 3).

Книга учета состоит из трех разделов.

- Раздел 1 предназначен для определения налогооблагаемой базы.
- Раздел 2 отведен расчету расходов на приобретение (создание, изготовление и т. д.) основных средств и нематериальных активов.
- В разделе 3 определяется сумма прошлых убытков, на которую согласно п. 7 ст. 346.18 НК РФ разрешено уменьшить налоговую базу.

Записи производятся на основании первичных документов, позиционным способом.

Порядок исчисления и уплаты налога при объекте налогообложения «доходы»

Налог, уплачиваемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения, исчисляется исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, года с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу. В случае, если объектом налогообложения являются доходы, *налоговая ставка устанавливается в размере 6 %.*

Если объектом налогообложения являются доходы, налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, на сумму страховых взносов во внебюджетные фонды, начисленную и перечисленную в соответствующем отчетном периоде, а также расходов по выплате пособия за дни временной нетрудоспособности, которые оплачены за счет средств работодателя. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50 %. Указанное ограничение не распространяется на индивидуальных предпринимателей, не производящих выплат и иных вознаграждений физическим лицам и уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования в размере, определяемом исходя из стоимости страхового года. Для данной категории налогоплательщиков начиная с 2012 г. сумма налога может быть уменьшена до 0 руб.

ПРИМЕР

Доходы индивидуального предпринимателя О. Р. Филиппова (производит выплаты физическим лицам) составили:

- за первый квартал 2012 г. — 200 000 руб.;
- за первое полугодие 2012 г. — 500 000 руб.

Сумма страховых взносов во внебюджетные фонды составила:

- за первый квартал 2012 г. — 5000 руб.;
- за первое полугодие 2012 г. — 16 000 руб.

Исчисленная сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, за первый квартал равна 12 000 рублей ($200\,000 \cdot 6\%$).

Поскольку сумма страховых взносов за первый квартал 2012 года (5000 руб.) составила менее 50 % от суммы авансового платежа по налогу ($6000 = 12\,000 \times 50\%$), то индивидуальный предприниматель Филиппов О. Р. вправе уменьшить авансовый платеж по налогу на всю сумму страховых взносов за I квартал.

Таким образом, сумма авансового платежа по налогу за первый квартал, которую должен уплатить предприниматель не позднее 25 апреля 2012 г., равна 7000 руб. ($12\,000 - 5000$).

За полугодие сумма авансового платежа по налогу будет равна 30 000 руб. ($500\,000 \cdot 6\%$).

Сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, подлежащая уплате в бюджет не позднее 25 июля 2012 г., равна 8000 руб.

Расчет следующий: первоначально рассчитанную сумму авансового платежа необходимо уменьшить на сумму взносов во внебюджетные фонды, начисленных за первое полугодие, не забывая о том, что вычет не может превышать 50 % от исчисленной суммы налога (квартального авансового платежа по налогу), в нашем примере — пятнадцать тысяч рублей.

Соответственно, к вычету можно принять не фактически начисленные и перечисленные 16 000 руб. взносов, а лишь предельно возможную сумму — 15 000 руб.

Далее исчисленную сумму авансового платежа по полугодию следует уменьшить на сумму уплаченного за первый квартал авансового платежа. В итоге сумма к уплате составит 8000 руб. ($30\,000 - 15\,000 - 7000$).

Порядок исчисления и уплаты налога при объекте налогообложения «доходы минус расходы»

В случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенное на величину расходов. При данном объекте налогообложения законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены дифференцированные ставки от 5 до 15 % в зависимости от категории налогоплательщика.

ПРИМЕР

ООО «Колос» по результатам работы получило доход за первый квартал 2012 г. в размере 200 000 руб., за первое полугодие 2012 г. — в сумме 500 000 руб., при этом организация понесла в первом квартале 2012 г. расходы на сумму 150 000 руб., за первое полугодие 2012 г. — 420 000 руб. Ставка налога — 15%. Необходимо исчислить сумму авансовых платежей ООО «Колос» за первый квартал и за полугодие.

Налоговая база за первый квартал 2012 г. равна 50 000 руб. ($200\,000 - 150\,000$).

Сумма авансового платежа по налогу, которую ООО «Колос» должно уплатить по сроку 25 апреля 2012 г., равна 7500 руб. ($50\,000 \cdot 15\%$).

Налоговая база за полугодие 2012 г. равна 80 000 руб. ($500\,000 - 420\,000$).

Сумма авансового платежа по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, которую ООО «Колос» должно уплатить по сроку 25 июля 2012 г., равна 4500 руб. ($80\,000 \cdot 15\% - 7500$).

Если в качестве объекта налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, необходимо исчислять «минимальный налог». Минимальный налог — это тот суммовой порог, ниже которого размер налога, подлежащего уплате в бюджет за истекший налоговый период, не может опускаться.

Сумма минимального налога исчисляется как 1 % от налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 346.15 НК РФ. Таким образом, если величина расходов за налоговый период превышает величину доходов (получен убыток) или если исчисленная сумма налога за налоговый период меньше исчисленного за этот же налоговый период минимального налога, налогоплательщик уплачивает в бюджет сумму минимального налога. Разницу между уплаченным минимальным налогом и суммой налога, рассчитанного в общем порядке, разрешается включить в расходы в следующих налоговых периодах, в том числе увеличить на эту сумму убытки.

Налогоплательщики, использующие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял упрощенную систему налогообложения и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Убыток может быть учтен полностью или частично в любом налоговом периоде в течение 10 лет с момента его возникновения.

Налоговые декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а налогоплательщиками — индивидуальными предпринимателями — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики-организации представляют декларации в налоговые органы по месту своего нахождения, а налогоплательщики — индивидуальные предприниматели — по месту жительства.

Форма и порядок заполнения налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, утверждены Приказом Минфина России от 22 июня 2009 г. № 58н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и Порядка ее заполнения».

Целесообразность и эффективность применения упрощенной системы налогообложения

К преимуществам применения упрощенной системы налогообложения, безусловно, следует отнести более простой по сравнению с общим режимом налогообложения налоговый учет, поскольку производится расчет, уплата и налоговая декларация заполняется только по одному налогу вместо четырех, что особенно важно для малого предприятия, характеризующегося скромными финансовыми возможностями по привлечению высококвалифицированных специалистов по бухгалтерскому учету.

В большинстве случаев УСН дает возможность оптимизировать налогообложение, причем экономия на налогах различна в зависимости от выбранного объекта налогообложения и условий хозяйствования. Предварительное планирование и анализ объекта налогообложения при переходе на УСН — важная задача, решение которой зависит от большого числа факторов и особенностей, присущих конкретной организации. Например, значительные суммы расходов, особенно в первые годы применения УСН, будут у организации, характеризующейся высокой фондоемкостью, благодаря особому, ускоренному порядку списания затрат на приобретение основных средств.

Высокая зарплатоемкость организации позволит увеличить как сумму расходов, так и вычет, уменьшающий исчисленный налог при использовании объекта налогообложения «доходы».

К рискам, существующим при применении УСН, традиционно относят трудности в работе с контрагентами, возникающие в результате освобождения организации, применяющей УСН, от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС). Покупателям, являющимся плательщиками НДС, безразлично отсутствие так называемого «входного» НДС — им нечего принять к вычету, и, таким образом, они несут реальную налоговую нагрузку в связи с уплатой НДС. Вместе с тем организациям, применяющим УСН, не запрещено выставлять покупателям счета-фактуры с НДС. В этом случае необходимо уплатить в бюджет указанную сумму налога.

К числу рисков можно отнести ограничения, которым должна удовлетворять организация, применяющая УСН, — численность работников, годовой доход и остаточная стоимость основных средств.

Патентная система налогообложения

Начиная с 2013 г. в соответствии с главой 26.5 НК РФ вводится в действие патентная система налогообложения, которая может применяться только индивидуальными предпринимателями наряду с другими системами налогообложения. Патентная система налогообложения доступна индивидуальным предпринимателям, осуществляющим один или несколько из установленных 47 видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.25.1 НК РФ).

Законами субъектов Российской Федерации устанавливаются размеры потенциально возможного к получению предпринимателями годового дохода по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система. Стоимость патента определяется в размере процентной доли (6 %) от установленного для каждого вида деятельности потенциально возможного годового дохода. Если патент выдается на период меньше года, его стоимость пересчитывается в соответствии с размером потенциального дохода за этот период.

Применение патентной системы налогообложения освобождает индивидуального предпринимателя от уплаты *налога на доходы физических лиц* (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности), *налога на имущество физических лиц* (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и *НДС*.

Предприниматель утрачивает право на применение патента в случаях, если:

- 1) средняя численность наемных работников в течение срока действия патента превысит пятнадцать человек;
- 2) размер доходов предпринимателя по итогам отчетного периода превысит 60 млн руб.;
- 3) нарушены сроки оплаты патента или он оплачен не полностью.

Налогоплательщики, применяющие патентную систему налогообложения, ведут налоговый учет доходов в том же порядке, что и налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения. Получаемый доход учитывается предпринимателем в Книге учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения. Налоговая декларация налогоплательщиками, применяющими патентную систему налогообложения, в налоговые органы не представляется.

Порядок применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) установлена гл. 26.3 НК РФ. Единый налог на вмененный доход может применяться по решениям представительных органов власти в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг;
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв. м, объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;
- 5) оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 6) оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м, а также через объекты, не имеющие зала обслуживания посетителей;
- 7) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств;
- 8) распространение и (или) размещение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций, а также размещение рекламы на транспортных средствах, и других, перечисленных в п. 2 ст. 346.26 НК РФ.

Начиная с 2013 г. переход на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является добровольным и носит уведомительный характер. Малые предприятия, перешедшие на уплату ЕНВД по отдельным видам предпринимательской деятельности, могут применять другие режимы налогообложения в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

Малые предприятия, применяющие ЕНВД, обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах в соответствии с российским законодательством.

Уплата предприятиями малого бизнеса ЕНВД заменяет уплату налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), налога на имущество

во организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД), и налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации).

Иные налоги начисляются и уплачиваются в соответствии с общеустановленной системой налогообложения, а страховые взносы во внебюджетные фонды — в соответствии с российским законодательством.

Особенность ЕНВД состоит в том, что налоговая база определяется на основе нормативной величины базовой доходности разных видов деятельности и физического показателя, такого, как количество работников, площадь помещения, количество транспортных средств, количество торговых мест и др.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается *вмененный доход налогоплательщика*.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя конкретного вида деятельности.

Например, для такого вида деятельности, как оказание бытовых услуг, базовая доходность равна 7500 руб., а физическим показателем является количество работников организации. Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты $K1$ и $K2$. Коэффициент-дефлятор $K1$, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации, публикуется в порядке, установленном Правительством РФ. На 2012 г. значение $K1$ установлено равным 1,4942.

$K2$ — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, определяется для всех категорий налогоплательщиков представительными органами власти на период не менее чем календарный год и может быть установлен в пределах от 0,005 до 1 включительно.

Налоговым периодом по единому налогу на вмененный доход признается квартал. Ставка ЕНВД устанавливается в размере 15 % суммы вмененного дохода.

ПРИМЕР

ООО «Заря» в городе Орехово-Зуево Московской области имеет прачечную, в которой работает 16 человек. Рассчитаем ЕНВД за I квартал 2012 г.

Определим базовую доходность с учетом коэффициента-дефлятора $K1$ и корректирующего коэффициента $K2$, который в соответствии с решением совета депутатов Орехово-Зуевского муниципального района Московской области от 1 ноября 2011 г. равен 0,9.

Базовая доходность на одного работника за месяц для прачечной составит:

$$7500 \cdot 1,4942 (K1) \cdot 0,9 (K2) = 10\,085,85 \text{ руб.}$$

Определим налоговую базу для ЕНВД (вмененный доход):

$$10\,085,85 \text{ руб.} \cdot 16 \text{ чел.} \cdot 3 \text{ мес.} = 484\,120,8 \text{ руб.}$$

Рассчитаем сумму ЕНВД:

$$484\,120,8 \text{ руб.} \cdot 15 : 100 = 72\,618 \text{ руб.}$$

Следует иметь в виду, что численность работников малого предприятия в течение квартала может меняться. Допустим, что в январе и феврале она составила 16 человек, а в марте — 18 человек. Тогда сумма вмененного дохода будет рассчитываться следующим образом:

$$10\,085,85 \text{ руб.} \cdot (16 + 16 + 18) = 504\,292,5 \text{ руб.}$$

Сумма ЕНВД:

$$(504\,292,5 \text{ руб.} \cdot 15 : 100) = 75\,644 \text{ руб.}$$

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается малыми предприятиями на сумму взносов во внебюджетные фонды, начисленных и уплаченных в бюджет за соответствующий налоговый период, а также расходов по выплате пособия за дни временной нетрудоспособности, которые оплачены за счет средств работодателя. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50 %.

Уплата единого налога производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной законодательством форме не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода. Форма налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход и Порядок ее заполнения утверждены Приказом ФНС России от 23 января 2012 г. № ММВ-7-3/13@ «Об утверждении формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятель-

ности, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронном виде».

17.5. Особенности организации бухгалтерского учета при различных режимах налогообложения

Применяемый режим налогообложения, а также сочетание различных режимов налогообложения оказывают определенное влияние на организацию бухгалтерского учета у хозяйствующего субъекта.

ЕНВД оказывает минимальное влияние на организацию бухгалтерского учета, так как данный налог рассчитывается исходя из законодательно установленных величин доходности того или иного вида деятельности, а не на основании данных бухгалтерского учета.

При осуществлении малыми предприятиями нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению ЕНВД, учет показателей, необходимых при исчислении налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности. При отражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, осуществляемых в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД, не применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации», так как малые предприятия не платят налог на прибыль в рамках деятельности, облагаемой ЕНВД. В отчете о прибылях и убытках сумма ЕНВД отражается по отдельной строке (после показателя текущего налога на прибыль).

Для отражения в учете суммы исчисленного единого налога используется следующая корреспонденция счетов:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по ЕНВД».

Перечисление ЕНВД в бюджет:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по ЕНВД»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Применение УСН оказывает незначительное влияние на бухгалтерский учет организации. Наибольший эффект от системы бухгалтерского учета может быть достигнут в результате сближения бухгалтерского и налогового учета. Для контроля за правильностью внесения записей в Книгу учета доходов и расходов организациям, применяющим УСН, можно

рекомендовать принятие в бухгалтерском учете кассового метода признания доходов и расходов. При этом потребуются разделить все расходы организации на учитываемые и не учитываемые для целей налогообложения, а также отследить оплату первых. Для этих целей необходимо выделить субсчета или использовать свободные счета Плана счетов бухгалтерского учета с 30-го по 39-й.

УСН наряду с ЕНВД. Сочетание этих специальных режимов создает значительные трудности для хозяйствующего субъекта, так как требует раздельного ведения налогового учета по видам деятельности, облагаемым ЕНВД, и видам деятельности, находящимся на УСН.

Порядок ведения раздельного учета устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в рамках правил ведения бухгалтерского и налогового учетов. Разработанный порядок ведения раздельного учета закрепляется в приказе об учетной политике.

В данном документе в отношении раздельного учета необходимо отразить следующие положения:

- способы разделения доходов по разным видам деятельности;
- обоснование расходов (документы);
- порядок распределения расходов между осуществляемыми видами деятельности в случаях, когда эти расходы нельзя однозначно отнести к тому или иному виду деятельности. Такой порядок необходимо определить в отношении каждого налога в отдельности.

Для раздельного учета видов деятельности могут быть открыты разные субсчета к счетам учета имущества, расчетных и хозяйственных операций, осуществляемых в процессе хозяйственной деятельности предприятия. Например, к счету 26 «Общехозяйственные расходы» — субсчет 26-1 по учету общехозяйственных расходов, относящихся к деятельности, облагаемой ЕНВД, и субсчет 26-2, учитывающий общехозяйственные расходы, относящиеся к УСН, а также субсчет 26-3, на котором учитываются общехозяйственные расходы, подлежащие распределению, и т. п.

По большинству расходов организация раздельного учета не вызывает сложностей. Проблемы возникают с затратами, необходимыми для работы компании в целом, которые невозможно однозначно отнести ни к одному из видов деятельности. Такие затраты распределяют пропорционально доле доходов от соответствующего вида деятельности в общем объеме доходов организации. Таким образом, определить часть общепро-

изводственных расходов, которая может быть принята в уменьшение налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, можно по формуле:

$$\text{Расходы, относящиеся к УСН} = (\text{Доход от деятельности на УСН} : \text{Сумма доходов от всех видов деятельности}) \cdot \text{Сумма общехозяйственных расходов.}$$

ПРИМЕР

ООО «Солярис» занимается двумя видами деятельности:

- распространение и размещение наружной рекламы;
- торговля канцелярскими товарами.

При осуществлении торговой деятельности применяется УСН (объект налогообложения — разница между доходами и расходами). При осуществлении рекламной деятельности организация применяет ЕНВД. За I квартал от продажи канцелярских товаров ООО «Солярис» получило 3 500 000 руб. За этот же период доходы от распространения и размещения наружной рекламы составили 650 000 руб. Общая сумма доходов за I квартал — 4 150 000 руб. (3 500 000 + 650 000). Затраты, которые нельзя отнести на какой-то один вид деятельности (зарплата управленческого персонала, плата за аренду офиса), в I квартале составили 330 000 руб. Все они оплачены и указаны в ст. 346.16 НК РФ.

Удельный вес доходов от торговли в общей выручке равен:

$$(3\,500\,000 \text{ руб.} : 4\,150\,000 \text{ руб.}) \cdot 100\% = 84,3\%.$$

В таком случае сумма оплаченных общехозяйственных расходов, приходящихся на торговую деятельность, равна:

$$330\,000 \text{ руб.} \cdot 84,3\% = 278\,190 \text{ руб.}$$

На деятельность, облагаемую ЕНВД, ООО «Солярис» должно списать:

$$330\,000 \text{ руб.} - 278\,190 \text{ руб.} = 51\,810 \text{ руб.}$$

В Книге учета доходов и расходов (раздел 1, графа 5 «Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы») необходимо отразить сумму 278 190 руб.

В бухгалтерском учете для отражения операций необходимо сделать проводки:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «УСН»

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «Общехозяйственные операции» — 278 190 руб. — часть общехозяйственных расходов списана на деятельность, находящуюся на УСН;

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «ЕНВД»

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы», субсчет «Общехозяйственные операции» — 51 810 руб. — часть общехозяйственных расходов списана на деятельность, находящуюся на ЕНВД.

Максимальные трудности для малого предприятия вызывает сочетание общей системы налогообложения и ЕНВД. В этом случае организация должна обеспечить раздельный учет доходов, расходов, основных средств, налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

17.6. Бухгалтерская отчетность малых предприятий

Организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в объеме, предусмотренном п. 30 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. Таким образом, они должны сдавать бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, пояснительную записку. Вместе с тем формирование бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства может осуществляться по упрощенной системе, указанной в п. 6 Приказа Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности»:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Таким образом, организация, являющаяся субъектом малого предпринимательства, не обязана включать в бухгалтерскую отчетность отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и пояснительную записку, за исключением наиболее важной информации, без знания которой невозможна оценка финансово-хозяйственного положения организации.

Организации обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение

90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

День представления малым предприятием бухгалтерской отчетности определяется по дате ее почтового отправления или дате фактической передачи по принадлежности.

Изменения, внесенные в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете», позволяют малым предприятиям исправлять существенные ошибки предшествующего отчетного года без ретроспективного пересчета.

Что касается представления бухгалтерской отчетности малыми предприятиями, применяющими специальные налоговые режимы, необходимо отметить следующее.

Субъекты малого предпринимательства, которые применяют специальный налоговый режим в виде ЕНВД, составляют и представляют бухгалтерскую отчетность в обычном порядке, предусмотренном законодательством для субъектов малого предпринимательства. То есть состав и формы отчетности плательщиков ЕНВД аналогичны отчетности, представляемой при общем режиме налогообложения.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами органам государственной статистики по месту их регистрации.

РЕЗЮМЕ

В соответствии со ст. 4 Федерального закона от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации (за исключением государственных и муниципальных унитарных предприятий), а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские (фермерские) хозяйства, соответствующие следующим условиям:

1. Для юридических лиц — суммарная доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, иностранных юридических лиц, иностранных граждан, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных

и иных фондов в уставном (складочном) капитале (паевом фонде) указанных юридических лиц не должна превышать 25 % (за исключением активов акционерных инвестиционных фондов и закрытых паевых инвестиционных фондов), доля участия, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого и среднего предпринимательства, не должна превышать 25 %.

2. Средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства:

- от 101 до 250 человек включительно для средних предприятий;
- до 100 человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия — до 15 человек.

3. Выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость не должна превышать:

- для микропредприятий — 60 млн руб.;
- для малых предприятий — 400 млн руб.;
- для средних предприятий — 1000 млн руб.

Организация бухгалтерского учета на малом предприятии начинается с формирования учетной политики, основными элементами которой являются: рабочий план счетов бухгалтерского учета, формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, система документооборота в организации, способы ведения бухгалтерского учета и другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

В соответствии с законодательством малое предприятие имеет право вести бухгалтерский учет с применением:

- мемориально-ордерной формы;
- журнально-ордерной формы;
- упрощенной формы, утвержденной приказом Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства».

Упрощенная форма бухгалтерского учета предполагает применение Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 (для организаций, не осуществляющих производственную деятельность и совершающих незначительное число хозяйственных операций) или упрощенную форму бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета, которая основана на ведении бухгалтерского учета

в специальных ведомостях, каждая из которых применяется, как правило, для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

В целях бухгалтерского учета малое предприятие может применять как кассовый метод признания доходов и расходов, так и метод начисления.

Осуществляя предпринимательскую деятельность, малые предприятия могут применять либо общий режим налогообложения, либо специальные налоговые режимы — упрощенную систему налогообложения, специальный налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход и патентную систему налогообложения.

Организация бухгалтерского учета на малом предприятии в значительной степени зависит от избранного им режима (режимов) налогообложения, а также от организационно-правовой формы, в которой существует данное предприятие. Индивидуальные предприниматели вправе не вести бухгалтерский учет (при условии, что они ведут налоговый учет).

При одновременном применении упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде ЕНВД для организации раздельного учета доходов и расходов по видам деятельности можно использовать следующие способы:

- ввести дополнительные субсчета или аналитические счета;
- использовать свободную номенклатуру счетов 30–39 бухгалтерского учета.

Максимальные трудности вызывает сочетание общей системы налогообложения и ЕНВД. В этом случае организация должна обеспечить раздельный учет доходов, расходов, основных средств, взносов во внебюджетные фонды, налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям.

Формирование бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства может осуществляться по упрощенной системе, указанной в п. 6 Приказа Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности»:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Организации обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте понятие субъектов малого предпринимательства. Какие критерии применяются для отнесения хозяйствующих субъектов к малым предприятиям в РФ?
2. Какие формы ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса вы знаете?
3. Назовите цели формирования учетной политики малого предприятия.
4. Что понимают под упрощенной системой налогообложения? Опишите условия и порядок применения патентной системы налогообложения.
5. В чем состоят особенности патентной системы налогообложения?
6. Опишите порядок применения единого налога на вмененный доход.
7. Объясните, в чем заключаются особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях при специальных режимах налогообложения.
8. Раскройте принципы формирования бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Утвержден Приказом Минфина РФ
от 31 октября 2000 г. № 94н

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций¹

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ²	Номер и наименование субсчета
Раздел I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	01	А	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	П	
Доходные вложения в материальные ценности	03	А	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	А	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	П	
...	06		
Оборудование к установке	07	А	
Вложения во внеоборотные активы ³	08	А	1. Приобретение земельных участков
			2. Приобретение объектов природопользования
			3. Строительство объектов основных средств

¹ При применении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению под организациями понимаются юридическими лицами в соответствии с ГК РФ кроме банков и бюджетных организаций.

² Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

³ Капитальные вложения.

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
			4. Приобретение объектов основных средств
			5. Приобретение нематериальных активов
			6. Перевод молодняка животных в основное стадо
			7. Приобретение взрослых животных
			8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	A	
Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ			
Материалы	10	A	1. Сырье и материалы
			2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
			3. Топливо
			4. Тара и тарные материалы
			5. Запасные части
			6. Прочие материалы
			7. Материалы, переданные в переработку на сторону
			8. Строительные материалы
			9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности
Животные на выращивании и откорме	11	A	

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
...	12		
...	13		
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	A	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	A	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	АП	
...	17		
...	18		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	A	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
			2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам
			3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО			
Основное производство	20	A	
Полуфабрикаты собственного производства	21	A	
...	22		
Вспомогательные производства	23	A	

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
...	24		
Общепроизводственные расходы	25	А	
Общехозяйственные расходы	26	А	
...	27		
Брак в производстве	28	АП	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	АП	
...	30		
...	31		
...	32		
...	33		
...	34		
...	35		
...	36		
...	37		
...	38		
...	39		
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ			
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	АП	
Товары	41	А	1. Товары на складах
			2. Товары в розничной торговле
			3. Тара под товаром и порожня
			4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	П	
Готовая продукция	43	А	
Расходы на продажу	44	А	

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
Товары отгруженные	45	А	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	А	
...	47		
...	48		
...	49		
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА			
Касса	50	А	1. Касса организации
			2. Операционная касса
			3. Денежные документы
Расчетные счета	51	А	
Валютные счета	52	А	
...	53		
...	54		
Специальные счета в банках	55	А	1. Аккредитивы
			2. Чековые книжки
			3. Депозитные счета
...	56		
Переводы в пути	57	А	
Финансовые вложения	58	А	1. Паи и акции
			2. Долговые ценные бумаги
			3. Предоставленные займы
			4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	А	
Раздел VI. РАСЧЕТЫ			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	П	

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
...	61		
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	А	
Резервы по сомнительным долгам	63	А	
...	64		
...	65		
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	П.	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	П	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	АП	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	АП	1. Расчеты по социальному страхованию
			2. Расчеты по пенсионному обеспечению
			3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	П	
Расчеты с подотчетными лицами	71	АП	
...	72		
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	А	1. Расчеты по предоставленным займам
...	74		2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты с учредителями	75	АП	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Продолжение табл.

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
			2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	АП	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию
			2. Расчеты по претензиям
			3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
			4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	П	
...	78		
Внутрихозяйственные расчеты	79	АП	1. Расчеты по выделенному имуществу
			2. Расчеты по текущим операциям
			3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. КАПИТАЛ			
Уставный капитал	80	П	
Собственные акции (доли)	81	А	
Резервный капитал	82	П	
Добавочный капитал	83	П	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	АП	
...	85		
Целевое финансирование	86	АП	По видам финансирования

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
...	87		
...	88		
...	89		
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ			
Продажи	90	АП	1. Выручка
			2. Себестоимость продаж
			3. Налог на добавленную стоимость
			4. Акцизы
			...
			9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	АП	1. Прочие доходы
			2. Прочие расходы
			9. Сальдо прочих доходов и расходов
...	92		
...	93		
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	АП	
...	95		
Резервы предстоящих расходов	96	П	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	А	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	АП	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов
			2. Безвозмездные поступления
			3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Окончание табл.

Наименование счета	Номер счета	Тип счета ¹	Номер и наименование субсчета
			4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	АП	
Забалансовые счета			
Арендованные основные средства	001		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002		
Материалы, принятые в переработку	003		
Товары, принятые на комиссию	004		
Оборудование, принятое для монтажа	005		
Бланки строгой отчетности	006		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009		
Износ основных средств	010		
Основные средства, сданные в аренду	011		

¹ Тип счета проставлен по данным компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8.0».

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н

Формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Бухгалтерский баланс

на _____ 20 ____ г.

Дата (число, месяц, год)
Форма по ОКУД

по ОКПО

ИНН

по

ОКВЭД

по ОКФС/ОКФС

по ОКЕИ

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика _____

Вид экономической

деятельности _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

Местонахождение (адрес) _____

Коды		
0710001		
384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения			
	Денежные средства			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На _____ 20 ____ г. ³	На 31 декабря 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(_____) ⁷	(_____)	(_____)
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Резервы предстоящих расходов			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Примечания

1 Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2 В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации от 6 августа 1999 г. № 6417-ПК, указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3 Указывается отчетная дата отчетного периода.

4 Указывается предыдущий год.

5 Указывается год, предшествующий предыдущему.

6 Некоммерческая организация меняет указанный раздел «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Платежный фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7 Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Отчет о прибылях и убытках

За _____ 20__ г.

Организация _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____
 Вид экономической деятельности _____
 Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

по ОКПО

ИНН

по

ОКВЭД

по ОКПО/ОКФС

по ОКЕИ

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

Коды

0710002

384 (385)

Показатель ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ г. ⁴
	Выручка ⁵		
	Себестоимость продаж		
	Валовая прибыль (убыток)		
	Коммерческие расходы		
	Управленческие расходы		
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате		
	Прочие доходы		
	Прочие расходы		
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Текущий налог на прибыль		
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		

Форма 0710002 с. 2

Показатель ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ г. ⁴
	СПРАВОЧНО		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель

(подпись)

(информационная подпись)

Главный

бухгалтер

(подпись)

(информационная подпись)

« ____ » _____ 20__ г.

Примечание

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43/н) и постановлением Министерства финансов Российской Федерации от 6 августа 1999 г. № 64/П ПК, указанный Приказ и государственная регистрация на территории, подлежащие обложению налогом на прибыль, могут применяться в отчете о прибылях и убытках общей суммой с учетом и включением в отчет о прибылях и убытках, если суммы на эти показатели в отдельных случаях не соответствуют в полном объеме требованиям законодательства о бухгалтерском учете.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предшествующего года, выполняющий отчетному периоду.

5. Выручка определяется за вычетом налогов на добавленную стоимость, налога.

6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)» + «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» + «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

Приложение № 2
к Промыслу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 86н

формы
отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств
и отчета о целевом использовании полученных средств

Отчет об изменениях капитала
за 20 ____ г.

Коды	0710003
Форма по ОКУД	
Дата (число, месяц, год)	
по ОКПО	
ИНН	
по ОКВЭД	
по ОКФС/ОКФС	
по ОКЕН	384 (385)

Организация _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____
Вид экономической деятельности _____
Организационно-правовая форма/форма собственности _____
Единица измерения: тыс. руб. (или руб.) _____

1. Движение капитала

Наименование показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Добавочный капитал	Резервный капитал	Недистрогированный прибыль (материальный убыток)	Итого
Всего: капитал на 31 декабря 20 ____ г. ¹						
За 20 ____ г. ²						
Увеличение капитала - всего:						
в том числе:						
чистая прибыль	x	x		x		
переводная прибыль	x	x		x		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	x	x		x		
увеличение номинальной стоимости акций				x	x	
реорганизация юридического лица				x	x	

Наименование показателя	Уставный капитал	Собственные акции, выкупленные у эмитента	Добавочный капитал	Резервный капитал	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Увеличение капитала всего	()	()	()	()	()	()
в том числе:						
убыток	х	х	х	х	()	()
переоценка имущества	х	х	()	х	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	х	х	()	х	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	х	х	()	х	()	()
уменьшение количества акций	()	()	()	х	()	()
реорганизация юридического лица	х	х	х	х	()	()
дивиденды	х	х	х	х	()	()
Изменение добавочного капитала	х	х	х	х	х	х
Изменение резервного капитала	х	х	х	х	х	х
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. ²	()	()	()	()	()	()
За 20__ г. ¹						
Увеличение капитала - всего						
в том числе:						
чистая прибыль	х	х	х	х		
переоценка имущества	х	х		х		
доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	х	х		х		
дополнительный выпуск акций				х	х	
увеличение номинальной стоимости акций				х	х	
реорганизация юридического лица	()	()	()	()	()	()
Уменьшение капитала — всего						
в том числе:						
убыток	х	х	х	х	()	()
переоценка имущества	х	х	()	х	()	()
расходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала	х	х	()	х	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	()	()	()	х	()	()
уменьшение количества акций	()	()	()	х	()	()
реорганизация юридического лица	х	х	х	х	()	()
дивиденды	х	х	х	х	()	()
Изменение добавочного капитала	х	х	х	х	х	х
Изменение резервного капитала	х	х	х	х	х	х
Величина капитала на 31 декабря 20__ г. ³	()	()	()	()	()	()

Форма 07/0023 с 3

2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г. ¹	Изменения капитала за 20__ г. ²		На 31 декабря 20__ г. ²
		за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных факторов	
Капитал всего				
до корректировок				
корректировка в связи с				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				
в том числе				
перераспределение прибыли (неттофинансовый убыток)				
до корректировок				
корректировка в связи с				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				
другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки (по строкам)				
до корректировок				
корректировка в связи с				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				

Форма 07/0023 с 4

3. Чистые вливания

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г. ¹	На 31 декабря 20__ г. ²	На 31 декабря 20__ г. ²
Чистые вливания			

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____

_____ 20__ г. _____ (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Примечание

- 1 Указывается год, предшествующий предшествующему
- 2 Указывается предшествующий год.
- 3 Указывается отчетный год.

Отчет о движении денежных средств
за _____ 20__ г.

Организация _____	Форма по ОКУД _____	Коды _____
Идентификационный номер налогоплательщика _____	Дата (число, месяц, год) _____	0710004
Вид экономической деятельности _____	по ОКВЭД _____	
Организационно-правовая форма собственности _____	по ОКФС _____	
Бюджет классификации: руб. (внутренний) / евро (зарубежный) _____	по ОКФС/ОКВЭД _____	304555

Наименование показателя	За _____ 20__ г. ¹	За _____ 20__ г. ²
Движение денежных средств от текущей деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
от продажи товаров, работ и услуг		
арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, вознаграждения платежей и пр.		
прочие поступления		
Направлено денежных средств — всего		
в том числе:		
на оплату товаров, работ, услуг		
на оплату труда		
на выплаты процентов по долговым обязательствам		
на расчеты по налогам и сборам		
на прочие выплаты, перечисления		
Результат движения денежных средств от текущей деятельности		
Движение денежных средств от инвестиционной деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
от продажи объектов основных средств и нематериальных активов		
дивиденды, проценты по финансовым вложениям		
прочие поступления		
Направлено денежных средств — всего		
в том числе:		
на приобретение объектов основных средств (включая денежную стоимость в материальные ценности) и нематериальных активов		
на финансовые вложения		
на прочие выплаты, перечисления		
Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности		

Форма 0710004 с 2

Наименование показателя	За _____ 20__ г. ¹	За _____ 20__ г. ²
Движение денежных средств от финансовой деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
проданная и займы		
бюджетный ассигнований и иного целевого финансирования		
выпуск облигаций		
прочие поступления		
Направлено денежных средств — всего		
в том числе:		
на погашение кредитов и займов		
на выплаты дивидендов		
на прочие выплаты, перечисления		
Результат движения денежных средств от финансовой деятельности		
Результат движения денежных средств за отчетный период		
Остаток денежных средств на начало отчетного периода		
Остаток денежных средств на конец отчетного периода		
Величина вложений, изменений курсов иностранной валюты по отношению к рублю		

Руководитель _____ Главный бухгалтер _____

_____(подпись) _____(подпись)

« _____ 20__ г.

Примечания:

1. Указывается отчетный период.

2. Указывается период предыдущего года, использованный отчетным периодом.

Пример оформления пояснений к бухгалтерскому балансу
и отчету о прибылях и убытках (тыс. руб. (млн. руб.))

1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские,
опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

1.1. Наличие и движение нематериальных активов

031 0005 с. 1

Наименование показателя	Период	Изменения за период				На конец периода		
		получено	выбыло	наименование амортизации	убыток от переоценки	первоначальная стоимость	накопленная амортизация	первоначальная стоимость
		первоначальная стоимость	накопленная амортизация и убыток от обесценения					первоначальная стоимость
Нематериальные активы - всего	за 20__ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()	()	()	()	()	()
в том числе:	за 20__ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()
(из нематериальных активов)	за 20__ г. ²	()	()	()	()	()	()	()
	за 20__ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()	()	()	()	()	()
(из нематериальных активов)	за 20__ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()	()	()	()	()	()
Итого		()	()	()	()	()	()	()

1.2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией

Наименование показателя	На 20__ г. ¹	На 31 декабря 20__ г. ²	На 31 декабря 20__ г. ³
Всего			
в том числе:			
(из нематериальных активов)			
(из нематериальных активов)			
Итого			

1.3. Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью

Наименование показателя	На _____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ²	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
Всего			
в том числе:			
(из нематериальных активов)			
(из нематериальных активов)			
и т.д.			

1.4. Наличие и движение результатов НИОКР

Наименование показателя	Период	На начало года		поступило	Изменения за период			На конец периода	
		первоначальная стоимость	часть стоимости списанной на расходы		первоначальная стоимость	выбыло	часть стоимости списанной на расходы за период	первоначальная стоимость	часть стоимости списанной на расходы
НИОКР - всего	за 20 ____ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()	()
	за 20 ____ г. ²	()	()	()	()	()	()	()	()
	за 20 ____ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()	()
в том числе:									
(объект, группа объектов)	за 20 ____ г. ²	()	()	()	()	()	()	()	()
	за 20 ____ г. ¹	()	()	()	()	()	()	()	()
(объект, группа объектов)	за 20 ____ г. ²	()	()	()	()	()	()	()	()
и т.д.									

0710005 с. 3
1.5. Незаконченные и неформализованные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период		На конец периода
			затраты за период	описано затрат как не давших положительного результата	принято к учету в качестве нематериальных активов или НИОКР
Затраты по незаконченным исследованиям и разработкам - всего	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
в том числе:	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
(объект, группа объектов)	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
И Т.Д.	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
незаконченные операции по приобретению нематериальных активов - всего	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
в том числе:	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
(объект, группа объектов)	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()
И Т.Д.	за 20__ г. 1		()	()	()
	за 20__ г. 2		()	()	()

2. Основные средства

2.1. Наличие и движение основных средств

Наименование показателя	Период	На начало года		поступило	Изменения за период			На конец периода	
		первоначальная стоимость ²	накопленная амортизация ³		выбыло объектов первоначальная стоимость ²	написанная амортизация ³	численно амортизация ³	первоначальная стоимость ²	накопленная амортизация ³
Основные средства (без учета доходных активов и материальные ценности) — всего	за 20__ г. ¹	()	()		()	()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()		()	()	()	()	()
	за 20__ г. ³	()	()		()	()	()	()	()
	за 20__ г. ⁴	()	()		()	()	()	()	()
в том числе:									
(аргументы основных средств)	за 20__ г. ¹	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы основных средств)	за 20__ г. ²	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы основных средств)	за 20__ г. ³	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы основных средств)	за 20__ г. ⁴	()	()		()	()	()	()	()
Итого:									
Учтено в составе доходных вложений в материальные ценности — всего									
в том числе:									
(аргументы объектов)	за 20__ г. ¹	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы объектов)	за 20__ г. ²	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы объектов)	за 20__ г. ³	()	()		()	()	()	()	()
(аргументы объектов)	за 20__ г. ⁴	()	()		()	()	()	()	()
Итого:									

0710005 с. 5

2.2. Незавершенные капитальные вложения

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период		На конец периода
			затраты за период	списано	принято к учету в качестве основных средств или увеличена стоимость
Незавершенное строительство и незаконченные операции по приобретению, модернизации и т.п. основных средств - всего	за 20__ г. ¹			()	()
	за 20__ г. ²			()	()
в том числе:	за 20__ г. ¹			()	()
(орудия труда)	за 20__ г. ²			()	()
	за 20__ г. ¹			()	()
(орудия транспорта)	за 20__ г. ²			()	()
и т.д.				()	()

2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации

Наименование показателя	За 20__ г. ¹		За 20__ г. ²	
Увеличение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции - всего				
в том числе:				
(объект основных средств)				
(объект основных средств)				
и т.д.				
Уменьшение стоимости объектов основных средств в результате частичной ликвидации - всего:				
в том числе:				
(объект основных средств)				
(объект основных средств)				
и т.д.				

2.4. Иное использование основных средств

Наименование показателя	На 20__ г. ⁴	На 31 декабря 20__ г. ²	На 31 декабря 20__ г. ⁵
Переданные в аренду основные средства, числящиеся на балансе			
Переданные в аренду основные средства, числящиеся за балансом			
Полученные в аренду основные средства, числящиеся на балансе			
Полученные в аренду основные средства, числящиеся за балансом			
Объекты недвижимости, принятые в эксплуатацию и фактически используемые, находящиеся в процессе государственной регистрации			
Основные средства, переведенные на консервацию			
Иное использование основных средств (заполн. и др.)			

0710005 с. 7

3. Финансовые вложения

3.1. Наличие и движение финансовых вложений

Наименование показателя	Период	На начало года	Изменения за период				На конец периода
		начисленная стоимость	получено	выбыло (погашено)	пересчитана накопленная стоимость	пересчитана стоимость (убавлена от обесценения)	пересчитана стоимость (увеличена от обесценения)
Долгосрочные —	за 20__ г. ¹						
всего	за 20__ г. ²						
в том числе:							
безотзыв	за 20__ г. ³						
и т.д.							
Краткосрочные —	за 20__ г. ¹						
всего	за 20__ г. ²						
в том числе:							
безотзыв	за 20__ г. ³						
и т.д.							
Финансовые вложения —	за 20__ г. ¹						
итого	за 20__ г. ²						

0710005 с. 8

3.2. Иное использование финансовых вложений

Наименование показателя	На 20__ г. ¹	На 31 декабря 20__ г. ²	На 31 декабря 20__ г. ³
Финансовые вложения, находящиеся в залоге, —			
всего			
в том числе:			
безотзыв			
и т.д.			
Финансовые вложения, переданные третьим лицам / другим организациям — всего			
в том числе:			
безотзыв			
и т.д.			
Иное использование финансовых вложений			

4. Запасы
4.1. Наличие и движение запасов

Наименование показателя	Период	Изменения за период					На конец периода
		на начало года	поступления и затраты	выбыто	убыток от списания стоимости	оборот запасов между группами (перенос)	
		суб-стоимость	величина резерва под снижение стоимости	суб-стоимость	размер под снижение стоимости		суб-стоимость
Запасы — всего	за 20 ____ г. ¹	()		()		X	()
	за 20 ____ г. ²	()		()		X	()
в том числе:	за 20 ____ г. ¹	()		()			()
(группа, вид)	за 20 ____ г. ²	()		()			()
	за 20 ____ г. ¹	()		()			()
(группа, вид)	за 20 ____ г. ²	()		()			()
Итого							

0710005 с. 9

4.2. Запасы в залоге

Наименование показателя	На ____ г. ¹		На 31 декабря 20 ____ г. ²		На 31 декабря 20 ____ г. ³	
	суб-стоимость		суб-стоимость		суб-стоимость	
Запасы, не опознанные на отчетную дату. ...						
всего						
в том числе:						
(группа, вид)						
Итого						
Запасы, находящиеся в залоге по договору. ...						
всего						
в том числе:						
(группа, вид)						
Итого						

0710005 с. 10

5. Дебиторская и кредиторская задолженность

5.1. Наличие и движение дебиторской задолженности

Наименование показателей	Период	Изменения за период						На конец периода	
		уменьша по условиям договора	на начало года	в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке операция*)	поступление	погашение	выбыло	по состоянию на отчетную дату	на конец периода
			уменьша по условиям договора	в результате хозяйственных операций (сумма долга по сделке операция*)	поступление привлечение процентов, штрафы и иные начисления	погашение	выбыло на финансовый результат*	по состоянию на отчетную дату	уменьша по условиям договора
Дебиторская задолженность — всего	за 20__ г. ¹	()	()			()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()			()	()	()	()
в том числе:	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
(руб.)	за 20__ г. ²					()	()	()	()
	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
(руб.)	за 20__ г. ²					()	()	()	()
и т.д.	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
Кредиторская задолженность — всего	за 20__ г. ¹	()	()			()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()			()	()	()	()
в том числе:	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
(руб.)	за 20__ г. ²					()	()	()	()
	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
(руб.)	за 20__ г. ²					()	()	()	()
и т.д.	за 20__ г. ¹					()	()	()	()
Итого	за 20__ г. ¹	()	()			()	()	()	()
	за 20__ г. ²	()	()			()	()	()	()

0710005 с. 12

5.4. Просроченная кредиторская задолженность

Наименование показателя	На 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ²	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
Всего			
в том числе:			
(вид)			
(вид)			
и т.д.			

6. Затраты на производство

Наименование показателя	За 20 ____ г. ¹	За 20 ____ г. ²
Материальные затраты		
Расходы на оплату труда		
Отчисления на социальные нужды		
Амортизация		
Прочие затраты		
Итого по элементам		
Изменение остатков (прирост [-], уменьшение [+]):		
незавершенного производства, готовой продукции и др.		
Итого расходы по обычным видам деятельности		

7. Резервы под условные обязательства

Наименование показателя	Остаток на начало года	Накиснуто	Использовано	Восстановлено	Остаток на конец периода
Резервы под условные обязательства — всего			()	()	
в том числе:			()	()	
(наименование резерва)			()	()	
(наименование резерва)			()	()	
и т.д.					

8. Обеспечения обязательств

Наименование показателя	На 20 ____ г. ⁴	На 31 декабря 20 ____ г. ²	На 31 декабря 20 ____ г. ⁵
Полученные — всего			
в том числе:			
(вид)			
и т.д.			
Выданные — всего			
в том числе:			
(вид)			
и т.д.			

Отчет о целевом использовании полученных средств

за _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (год, месяц, число)

по ОКПО

ИНН

по ОКВЭД

по ОКФС/ОКФС

по ОКЕИ

Коды

071 0005

Организация _____

Идентификационный номер налогоплательщика _____

Вид экономической деятельности _____

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

Единица измерения: тыс. руб./млн. руб.

384/385

Наименование показателя	За _____ 20__ г. ¹	За _____ 20__ г. ¹
Остаток средств на начало отчетного года		
Поступило средств		
Вступительные взносы		
Членские взносы		
Целевые взносы		
Добровольные имущественные взносы и пожертвования		
Прибыль от предпринимательской деятельности организации		
Прочие		
Всего поступило средств		
Использовано средств		
Расходы на целевые мероприятия	() ()	() ()
в том числе:		
социальная и благотворительная помощь	() ()	() ()
проведение конференций, совещаний, семинаров и т.п.	() ()	() ()
иные мероприятия	() ()	() ()
Расходы на содержание аппарата управления	() ()	() ()
в том числе:		
расходы, связанные с оплатой труда (включая начисления)	() ()	() ()
выплаты, не связанные с оплатой труда	() ()	() ()
расходы на служебные командировки и деловые поездки	() ()	() ()
содержание помещений, зданий, автомобильного транспорта и иного имущества (кроме ремонта)	() ()	() ()
ремонт основных средств и иного имущества	() ()	() ()
прочие	() ()	() ()
Приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества	() ()	() ()
Прочие	() ()	() ()
Всего использовано средств	() ()	() ()
Остаток средств на конец отчетного года	() ()	() ()

Руководитель _____

(подпись)

(расшифровка подписи)

Главный

бухгалтер _____

(подпись)

(расшифровка подписи)

с _____ 20__ г.

Примечания

1 Указывается отчетный период.

2 Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 31.12.2008 № 154н

КНИГА
учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей,
применяющих упрощенную систему налогообложения

на 20 год

Форма по ОКУД
Дата (год, месяц, число)

Налогоплательщик (наименование
организации/фамилия, имя, отчество
индивидуального предпринимателя)

по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика-организации/код причины постановки на учет в налоговом органе (ИНН/КПП)

[illegible]

Идентификационный номер налогоплательщика - индивидуального предпринимателя (ИНН)

[illegible]

Объект налогообложения

(наименование выбранного объекта налогообложения)

в соответствии со статьей 346.14 Налогового кодекса Российской Федерации

Единица измерения: руб.

по ОКЕИ

383

Адрес места нахождения организации
(места жительства индивидуального
предпринимателя)

Номера расчетных и иных счетов, открытых в учреждениях банков

(XNLTAB) (XNLTAB)

И №-х счетов и наименования соответствующих банков)

Должностное лицо налогового органа

(подпись, дата)

расшифровка подтекста

1. Доходы и расходы

[illegible]

I. Доходы и расходы

[illegible]

I. Доходы и расходы

[illegible]

1. Доходы и расходы

[illegible]

Справка к разделу I:

010	Сумма полученных доходов за налоговый период
020	Сумма произведенных расходов за налоговый период
030	Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период
	Итого получено:
040	— доходов (код стр. 010 - код стр. 020 - код стр. 030)
041	— убытков (код стр. 020 + код стр. 030) - код стр. 010)

II. Расчет расходов на приобретение (создание, изготовление) основных средств и на приобретение (создание) самовладельцами неимущественных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу

на 20 ____ года
отчетный (налоговый) период

№ п/п	Наименование объекта основных средств или нематериальных активов	Дата оплаты объекта основных средств или нематериальных активов	Дата подачи заявления на государственную регистрацию объекта основных средств	Дата ввода в эксплуатацию приобретенных объектов (с даты учета)	Период начисления стоимости объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Срок полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов (лет)	Остаточная стоимость объекта основных средств или нематериальных активов (руб.)	Количество амортизируемых объектов основных средств или нематериальных активов, приобретенных в отчетном (налоговом) периоде	Дата окончания срока уплаты налога на прибыль	Дата списания объекта основных средств или нематериальных активов	Дата списания объекта основных средств или нематериальных активов	Всего в расходы на приобретение объектов основных средств	Сумма расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы (руб.) в т.ч.	Остаток в части расходов на приобретение объектов основных средств или нематериальных активов (руб.)	Дата выплаты
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Всего за отчетный (налоговый) период	X	X	X	X		X		X	X	X					X

III. Расчет суммы убытка, уменьшающей
налоговую базу по налогу, уплачиваемому в связи
с применением упрощенной системы налогообложения
за _____ 20__ год
налоговый период

Наименование показателя	Код строки	Значения показателей
1	2	3
Сумма убытков, полученных по итогам предыдущих налоговых периодов, которые не были перенесены на начало истекшего налогового периода, - всего:	010	
(сумма по кодам строк 020 - 110) в том числе за:		
за 20__ год	020	
за 20__ год	030	
за 20__ год	040	
за 20__ год	050	
за 20__ год	060	
за 20__ год	070	
за 20__ год	080	
за 20__ год	090	
за 20__ год	100	
за 20__ год	110	
Налоговая база за истекший налоговый период, которая может быть уменьшена на убыток предыдущих налоговых периодов (код стр. 040 справочной части раздела I Книги доходов и расходов)	120	
Сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период (в пределах суммы убытков, указанных по стр. 010)	130	
Сумма убытка за истекший налоговый период (код стр. 041 справочной части Раздела I Книги учета доходов и расходов)	140	
Сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды (код стр. 010 - код стр. 130 + код стр. 140), всего:	150	
в том числе за:		
за 20__ год	160	
за 20__ год	170	
за 20__ год	180	
за 20__ год	190	
за 20__ год	200	
за 20__ год	210	
за 20__ год	220	
за 20__ год	230	
за 20__ год	240	
за 20__ год	250	

Аккредитив — письменное поручение одного кредитного учреждения другому о выплате определенной суммы физическому или юридическому лицу при выполнении указанных в аккредитиве условий.

Акцепт — согласие на оплату.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал акционерного общества, дающая право на участие в управлении обществом, в прибылях общества и распределении имущества при его ликвидации.

База данных — объективная форма представления и организации совокупности данных (например: статей, расчетов), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

Вексель — ценная бумага, удостоверяющая право векселедержателя при наступлении срока или досрочно с векселедателя уплаты оговоренной в векселе суммы. Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, по которому векселедатель обязуется уплатить определенную сумму.

Выкупная стоимость ценной бумаги — величина средств, которые выплачивает организация при выкупе собственных акций или облигаций. Она может совпадать с рыночной или номинальной стоимостью.

Готовая продукция — активы (изделия и полуфабрикаты), полностью законченные обработкой (комплектацией) в организации, прошедшие проверку на соответствие условиям договора, действующим стандартам или утвержденным техническим условиям.

Деловая репутация (англ. *goodwill*) — активы, капитал фирмы, не поддающийся материальному измерению, техническая компетенция, связи, маркетинговые приемы, влияние, имидж и т. п.

Денежные эквиваленты — высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Договор займа — соглашение, по которому одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор товарного кредита — соглашение, по которому одна сторона (кредитор) обязуется предоставить другой стороне (заемщику) вещи, определяемые родовыми

признаками, в размере и на условиях, предусмотренных договором, а другая сторона — вернуть их и уплатить проценты за пользование ими.

Договор цессии — договор, по которому в результате сделки происходит переход права требования к должнику, принадлежащего кредитору на основании соответствующего обязательства, к третьему лицу. Дебиторская задолженность, приобретенная на основании договора цессии, относится к финансовым вложениям организации. В договоре цессии участвуют две стороны — цедент (организация, передающая в результате сделки, право требования к должнику) и цессионарий (лицо, приобретающее в результате сделки право требования к должнику).

Долговые финансовые вложения — вложения, осуществляемые с целью получения доходов в течение строго установленного срока. Например, вложения в государственные облигации, облигации коммерческих организаций, депозитные сертификаты, предоставленные другим организациям займы.

Долевые финансовые вложения — инвестиции организации-вкладчика в уставные капиталы других организаций с целью получения прибыли или достижения иного полезного эффекта (например, акции и вклады в уставные (складочные) капиталы).

Доходы — увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Изобретение — техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре клеток растений или животных) или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств), при условии, если оно является новым¹, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо.

Инвестиционный актив — объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени. Это объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности.

¹ **Новизна решения** — его неизвестность из сведений об уровне техники. Под уровнем техники понимаются любые сведения, ставшие общедоступными в мире до даты приоритета изобретения, полезной модели, промышленного образца, а также сведения о ее (его) применении в Российской Федерации.

Кредитный договор — соглашение, по которому банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить на нее проценты.

Курсовая разница — разница, образовавшаяся в результате сопоставления иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на дату совершения конкретной хозяйственной операции или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, с курсом ее на дату исполнения данной операции или составления указанной отчетности за предыдущий период.

Лизинг — совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе с приобретением предмета лизинга.

Накопленный купонный доход — вид дохода с нарастающими процентами по государственной облигации. Право на получение купонного дохода возникает у организации-владельца либо при выплате купона эмитентом ценной бумаги в соответствии с правилами выпуска облигационного займа, либо при продаже облигации новому покупателю.

Налог — обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Нематериальные активы — идентифицируемые неденежные активы, не имеющие физической формы, которые используются в производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим сторонам или в административных целях.

Нераспределенная прибыль — часть валовой прибыли, оставшаяся после уплаты налога на прибыль в бюджет и отвлечения средств за счет прибыли на другие цели.

Номинальная стоимость ценной бумаги — величина (сумма), обозначенная на бланке ценной бумаги, которая остается неизменяемой в течение всего срока ее обращения.

Ноу-хау (от англ. *know how* — знать как) или **секрет производства** — сведения любого характера (оригинальные технологии, знания, умения и т. п.), которые охраняются режимом коммерческой тайны и могут быть предметом купли-продажи или использоваться для достижения конкурентного преимущества над другими субъектами предпринимательской деятельности.

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стои-

мость этой ценной бумаги после истечения срока обращения с уплатой фиксированного процента (если иное не предусмотрено условиями выпуска).

Основные средства — совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда и действующих в натуральной форме в течение длительного времени как в сфере материального производства, так и в непродовольственной сфере.

Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Подотчетные лица — штатные работники организации, а также работающие на условиях совместительства либо выполняющие работы по договору подряда, получающие авансом денежные средства из кассы.

Полезная модель — техническое решение в любой области человеческой деятельности, относящееся к устройству (т. е. конструктивно выполненные средства производства и предметы потребления, а также их составные части), которое должно быть новым и промышленно применимым.

Полуфабрикаты — продукция, которая требует дополнительной обработки на том же самом предприятии, на котором была произведена, и обычно подлежит ей. Иначе говоря, это законченная продукция только в пределах конкретного подразделения предприятия, кроме заключительного цеха.

Программа для ЭВМ — объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата.

Продукция как экономическая категория — это совокупность потребительских стоимостей, созданных в процессе производственной деятельности путем воздействия живого труда на предметы труда с помощью средств труда.

Промышленный образец — художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид, которое должно быть новым, оригинальным¹ и промышленно применимым.

¹ Промышленный образец признается оригинальным, если его существенные признаки определяют творческий характер изделия.

Просроченная задолженность — задолженность по полученным займам (кредитам) с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Расходы — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расчеты — денежные взаимоотношения, возникающие между организациями по товарным и нетоварным операциям.

Резервный капитал — часть собственного капитала, выделяемого из чистой прибыли организации для покрытия возможных убытков и потерь.

Резерв под обесценение финансовых вложений — резерв, создаваемый организацией в отношении финансовых вложений, по которым наблюдается устойчивое существенное снижение их стоимости и не определяется их текущая рыночная стоимость. Величина создаваемого резерва равна сумме обесценения финансовых вложений.

Реконструкция — переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и номенклатуры продукции.

Рыночная (курсовая) стоимость ценной бумаги — цена, за которую ценная бумага может покупаться или продаваться на фондовом рынке. Эта оценка является определяющей для инвестора.

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Сертификат ценной бумаги — документ, выдаваемый эмитентом или регистратором, который удостоверяет права, составляющие ценную бумагу, и должен содержать ряд обязательных реквизитов.

Срочная задолженность — задолженность по полученным займам (кредитам), срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен в установленном порядке.

Текущая рыночная стоимость ценных бумаг — рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг.

Техническое перевооружение — комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации, автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Товарный вексель — вексель, полученный при расчетах между организациями за продукцию, работы и услуги в качестве платежного средства. Товарные векселя учитываются в составе дебиторской задолженности.

Товары — часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи, перепродажи или комплектации готовой продукции без дополнительной обработки.

Топология интегральной микросхемы — зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Трудовой договор — соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством и иными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами и данным соглашением, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

Учетная стоимость ценной бумаги — стоимость, по которой ценная бумага отражается в бухгалтерском учете.

Финансовые вложения — активы организации, предназначенные для увеличения капитала посредством участия в распределении прибыли другой организации или для получения других экономических выгод (доходов). К финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе облигации, векселя; вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

Финансовый вексель — вексель, выписанный векселедателем с целью привлечения денежных средств под определенный процент. Примером финансового векселя

являются банковские векселя. Финансовые векселя относятся к финансовым вложениям.

Ценная бумага — документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. К ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательные сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Эмиссионная стоимость ценной бумаги — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Эта стоимость может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между номинальной и эмиссионной стоимостью, умноженная на количество ценных бумаг, составляет эмиссионный доход организации.

Алексеева Гульнара Ильсуровна
Богомолец Светлана Романовна
Сафонова Ирина Викторовна
Алавердова Татьяна Петровна
Самохина Надежда Александровна
Языкова Светлана Владимировна
Рыбакова Наталья Игоревна
Сидина Надежда Юрьевна
Адлина Татьяна Викторовна
Овчинникова Светлана Викторовна
Ясонова Елена Юрьевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник

Формат издания $60 \times 90^{1/16}$.
Печать офсетная. Гарнитура NewtonС.
Печ. л. 45,0. Тираж 2000 экз. Заказ № 7002.

Главный редактор *В. Х. Педро*
Редактор *В. А. Пономарева*
Корректор *И. Ф. Козлова*
Компьютерная верстка *В. С. Чукашев*
Дизайн обложки *Синергия Дизайн*

Московский финансово-промышленный университет «Синергия»
125190, Москва, Ленинградский пр-т, д. 80, корп. Г, оф. 612
Тел.: (495) 987-43-74
e-mail: book@mfpa.ru
www.mfpa.ru

Отпечатано в ОАО «Первая Образцовая типография»,
филиал «Дом печати — ВЯТКА» в полном соответствии
с качеством предоставленных материалов.

610033, г. Киров, ул. Московская, 122.

Факс: (8332) 53-53-80, 62-10-36
http://www.gipp.kirov.ru; e-mail: order@gipp.kirov.ru

