

УДК 657(07)

ББК 65.052

Т83

**Тумасян, Рафаэль Зарзанович.**

Т83 Бухгалтерский учет : учебно-практическое пособие / Р.З. Тумасян. - 5-е изд., перераб. и доп. - Москва : Омега-Л, 2006. - 794 с. : ил. [табл.]. - (Профессиональный бухгалтер). - ISBN 5-365-00263-6.

Излагается сущность бухгалтерского учета, правильное ведение которого необходимо для успешной работы коммерческих организаций. Бухгалтерский учет рассматривается во взаимосвязи с налоговым учетом. Материал пособия базируется на действующей законодательной и нормативной базе с последними изменениями и дополнениями, действующими с 1 января 2006 г.

Настоящее пособие построено с учетом программы подготовки бухгалтеров и по аналогии с учебниками по бухгалтерскому учету.

Несомненным достоинством пособия является наличие в нем большого числа примеров хозяйственных ситуаций с решениями, способствующих лучшему усвоению теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета.

Для студентов, аспирантов, преподавателей экономических вузов, слушателей учебно-методических центров, а также для руководителей и работников финансовых, бухгалтерских и экономических, юридических служб организаций.

УДК657(07)

ББК 65.052

ISBN 5-365-00263-6

© Р.З. Тумасян, 2006

© Омега-Л, 2006

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Система бухгалтерского учета в условиях планово-административной экономики была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формировавшейся в системе бухгалтерского учета, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих, статистических и финансовых органов.

Изменение с начала 1990-х гг. системы общественных отношений, а также стремительное развитие рыночной экономики вызвали необходимость адекватной трансформации бухгалтерского и налогового учета.

Для решения этой задачи в конце 1990-х - начале 2000-х гг. были проведены мероприятия по приведению национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

Эти мероприятия были определены Программой реформирования бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283.

В процессе реализации правительственной Программы в стране сложилась определенная система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая лежит в основе теории и практики бухгалтерского учета и действует в настоящее время.

В соответствии с правительственной Программой в рамках системы нормативного регулирования бухгалтерского учета были разработаны и утверждены новые положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, введен в действие новый Налоговый кодекс Российской Федерации и др.

Указанными нормативными документами были введены новые понятия и новые объекты бухгалтерского учета: нематериальные активы, финансовые вложения, займы и др. Кроме того, была существенно изменена методология учета почти всех бухгалтерских объектов: основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансовых вложений, собственного капитала организации и др.

Значительным изменениям подверглась и бухгалтерская отчетность организаций: изменились ее состав и содержание, методы составления и сроки представления в необходимые адреса и др.

Эти и другие новшества привели к существенным изменениям методологии бухгалтерского учета, знание которой необходимо для успешной работы всем категориям работников финансовых, экономических и бухгалтерских служб организаций, а также студентам и тем, кто начинает изучение бухгалтерского учета.

Настоящее пособие предназначено именно для оказания помощи всем, кто заинтересован в полноценном изучении методов и принципов бухгалтерского учета.

Материал настоящего пособия позволяет любым заинтересованным лицам в полной мере изучить основы бухгалтерского учета и применять его методы в практической деятельности.

В пособии 19 глав, состоящих из отдельных пунктов, внутри которых предусмотрены подпункты, посвященные конкретным вопросам бухгалтерского учета.

Во введении и первой главе подробно изложены основы бухгалтерского учета, предмет и элементы предмета бухгалтерского учета, способы, объекты и формы бухгалтерского учета. Показаны все стадии учетного процесса - от составления первичных учетных документов до составления бухгалтерского баланса.

В первой главе и во всех последующих главах отдельно изложены особенности бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (малых предприятий).

Для лучшего изучения материала пособия во второй главе дано общее представление о доходах и расходах организаций, а также о налогах.

В дальнейшем вопросы отражения в бухгалтерском учете тех или иных операций увязаны с вопросами налогообложения, возникающими при совершении хозяйственных операций.

Разъяснения по этим вопросам помещены в рубриках «Налоговые аспекты». В полной мере вопросы учета основных налогов раскрыты в главе, посвященной учету расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

В третьей главе подробно раскрыты особенности учета денежных средств организаций. Детализированно изложены правила составления и заполнения платежных и других расчетных документов, в том числе разъясняется порядок их заполнения при уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей в соответствии с требованиями налоговых, таможенных и иных органов.

В четвертой главе и последующих восьми главах описан порядок бухгалтерского учета таких объектов, как основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, затраты на оплату труда, производственные затраты, готовая продукция, товары, финансовые вложения, рассмотрен порядок учета внешнеэкономической деятельности организаций.

В тринадцатой - семнадцатой главах рассмотрены вопросы учета различного рода расчетов, кредитов и займов, собственного капитала организации, финансовых результатов деятельности организации и др.

В двух заключительных главах представлены порядок формирования учетной политики организации для целей бухгалтерского и налогового учета с примерами составления приказов по учетной политике, состав и содержание бухгалтерской отчетности организации.

В конце каждой главы пособия приведен список основных законодательных и нормативных актов, устанавливающих нормы и правила учета рассматриваемых в данной главе объектов бухгалтерского учета.

Несомненный интерес представляют приведенные по отдельным объектам бухгалтерского учета общие схемы отражения операций по поступлению и выбытию различных активов организации, позволяющие облегчить усвоение материала и закрепить практические навыки.

Во всех главах рассматриваются первичные документы и приведены номера унифицированных форм, применяемых для учета и инвентаризации различных объектов бухгалтерского учета.

## **ВВЕДЕНИЕ**

### **1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ**

На современном этапе развития рыночной экономики одной из основных задач любой организации является совершенствование управления организацией в целях наиболее полного использования имеющихся возможностей для улучшения ее работы и повышения эффективности производства, достижения большей рентабельности (прибыли) и др.

Под управлением понимается целенаправленное воздействие руководства организации на хозяйственные процессы для достижения указанных выше целей.

Воздействие на хозяйственные процессы осуществляется путем принятия оптимальных управленческих решений.

Совершенствование форм и методов организации управления имеет большое значение при принятии управленческих решений по возникающим конкретным задачам и оценке результатов этих решений.

Управленческое решение представляет собой выбор руководителем решения конкретной управленческой организационной задачи, возникшей в процессе хозяйственной деятельности организации.

Принятие управленческих решений осуществляется на основе анализа большого объема внутренней и поступающей извне информации.

Одним из важнейших элементов, способствующих совершенствованию управления организацией, является анализ внутренней информации, полученной на основе данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, данных по технической подготовке производства, организации ремонта и технического обслуживания оборудования, состоянию складского и транспортного хозяйства, сбыту готовой продукции и др.

Одной из основ принимаемых управленческих решений является анализ бухгалтерской информации, т.е. данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Данное обстоятельство обусловлено тем, что бухгалтерская учетная и отчетная информация содержит сведения, необходимые для реализации таких функций управления организацией, как планирование, прогнозирование и контроль, и вытекает из самой сути /четного процесса, который в широком понимании состоит из трех основных стадий.

Первая стадия предусматривает проведение бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, в ходе которого осуществляются сбор, регистрация и обобщение информации по всем совершаемым хозяйственным операциям.

Вторая стадия предусматривает составление установленных форм бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета.

Третья стадия предусматривает использование учетной и отчетной информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности организации с целью принятия тех или иных управленческих решений.

Содержание этих стадий учетного процесса показывает, что бухгалтерский учет позволяет установить взаимосвязь между хозяйственной деятельностью организации и лицами, "отнимающими управленческие решения.

Своевременный анализ бухгалтерской отчетности, сформированной по данным бухгалтерского учета, дает возможность предотвратить отрицательные результаты хозяйственной деятельности организации, выявить внутрихозяйственные резервы с целью дальнейшего развития организации и обеспечения ее финансовой устойчивости.

В этой связи основными пользователями бухгалтерской учетной и отчетной информации являются собственники (учредители, участники) и руководство организации.

Информация, формируемая в системе бухгалтерского учета организации, предназначена для использования не только внутренними, но и внешними пользователями информации.



## 2. ВНУТРЕННИЕ И ВНЕШНИЕ ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

В широком смысле под **пользователями** бухгалтерской информации понимаются юридические или физические лица, заинтересованные в получении бухгалтерской информации об организации.

Заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие познаниями и навыками, достаточными для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание изучать эту информацию.

К заинтересованным пользователям информации помимо руководства и собственников организации относятся налоговые, финансовые и контролирующие органы, банки, страховые компании, аудиторские фирмы, покупатели и заказчики, поставщики и подрядчики, инвесторы и другие сторонние пользователи бухгалтерской информации.

Руководство и собственники организации относятся к числу **внутренних** пользователей, а работники организации и сторонние пользователи относятся к числу **внешних** пользователей бухгалтерской информации.

Обеспечение бухгалтерской информацией внутренних и внешних пользователей является одной из основных целей бухгалтерского учета.

В отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений.

В отношении информации для внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений.

Заинтересованные пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

- 1) инвесторы заинтересованы в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденды;
- 2) работники организации и их представители заинтересованы в информации о стабильности и прибыльности работодателей; о способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;
- 3) заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;
- 4) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;
- 5) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;
- 6) налоговые и другие контролирующие органы заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций и др.

Поскольку интересы заинтересованных пользователей значительно различаются, бухгалтерский учет не может удовлетворить все информационные потребности этих пользователей в полном объеме.

Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете, должна удовлетворять потребностям, являющимся общими для всех пользователей.

Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется существующими в ее распоряжении ресурсами, структурой источников этих ресурсов, ликвидностью и платежеспособностью организации, а также ее способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования.

Организация, предоставляющая бухгалтерскую информацию различным категориям пользователей, должна обеспечивать оперативность (своевременность), достоверность (в информации не должны содержаться существенные ошибки и искажения), нейтральность (информация должна быть свободной от односторонности), сравнимость и сопоставимость информации за разные периоды времени.

В то же время все пользователи бухгалтерской информации обязаны хранить коммерческую тайну организации.

Для выполнения этих требований и однозначного понимания любыми пользователями данных бухгалтерского учета и показателей бухгалтерской отчетности той или иной организации необходимо наличие единых правовых и методологических основ организации и ведения бухгалтерского учета в целом по Российской Федерации (далее - РФ).

Для решения этой и других задач в РФ разработана и постоянно совершенствуется система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Данная система направлена на постоянное совершенствование учетного процесса и повышение роли бухгалтерского учета как функции управления.

### **3. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Действующей в настоящее время системой нормативного регулирования бухгалтерского учета законодательно установлены единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ.

Действующие нормы предусматривают обеспечение единообразного ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской информации.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ осуществляется Правительством РФ.

В соответствии с законодательством приоритетное право регулирования бухгалтерского учета предоставлено Министерству финансов РФ. Это право заключается в разработке и утверждении положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, других нормативных правовых актов и методических указаний по бухгалтерскому учету.

Утвержденные Министерством финансов РФ нормативные акты и документы составляют основу системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и являются обязательными для исполнения организациями на территории РФ, в том числе при осуществлении деятельности за пределами РФ.

Другие органы, которым законодательно предоставлено право регулирования бухгалтерского учета в пределах их компетенции, не могут издавать нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, противоречащие нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

Например, право разработки и утверждения унифицированных форм первичной учетной документации по учету материалов, основных средств и др. было предоставлено Государственному комитету РФ по статистике (с 1 сентября 2004 г. носит наименование Федеральная служба государственной статистики (сокращенно - Росстат)).

Создание национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и ее введение в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности были предусмотрены Программой реформирования системы бухгалтерского учета, принятой постановлением Правительства РФ от 10.03.1998 № 283.

Программа реформирования системы бухгалтерского учета предусматривала:

- совершенствование законодательного и нормативного регулирования системы бухгалтерского учета;
- формирование нормативной базы (стандартов);
- методическое обеспечение (разработку методических указаний, рекомендаций и т.п.).

Ключевым элементом реформирования системы бухгалтерского учета является разработка новых и уточнение ранее утвержденных Положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и внедрение их в практику.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает в себя нормативные акты и документы четырех уровней:

I уровень системы - Федеральный закон «О бухгалтерском учете», иные федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ по вопросам бухгалтерского учета;

II уровень системы - Положения по бухгалтерскому учету (далее - ПБУ), устанавливающие основные нормы и принципы бухгалтерского учета, методы оценки активов и обязательств, требования к составу и содержанию показателей бухгалтерской отчетности, методологические основы организации учета различных видов активов и др.;

III уровень системы - методические указания ( типовые указания и рекомендации) по ведению учета, подробно раскрывающие конкретные способы и правила ведения бухгалтерского учета применительно к соответствующим ПБУ, другие аналогичные документы, например План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению;

IV уровень системы - рабочие документы конкретной организации (учетная политика организации, рабочий план счетов, график документооборота и т.п.).

Основные нормативные акты и документы всех четырех уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ представлены в табл. 1.

Таблица 1

<b>1 уровень</b>
Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. Федеральных законов от 23.07.1998 № 123-ФЗ, от 28.03.2002 № 32-ФЗ, от 31.12.2002 № 187-ФЗ, от 31.12.2002 № 191-ФЗ, от 10.01.2003 № 8-ФЗ, от 28.05.2003 № 61-ФЗ, от 30.06.2003 № 86-ФЗ)
<b>II уровень</b>
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». <b>ПБУ 1/98</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 № 60н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». <b>ПБУ 2/94</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 20.12.1994 № 167)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». <b>ПБУ 3/2000</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 № 2н)
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». <b>ПБУ 4/99</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». <b>ПБУ 5/01</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». <b>ПБУ 6/01</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н)
Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». <b>ПБУ 7/98</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 25.11.1998 № 56н)
Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности». <b>ПБУ 8/01</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 № 96н)
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». <b>ПБУ 9/99</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н)
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». <b>ПБУ 10/99</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах». <b>ПБУ 11/2000</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2000 № 5н)

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам»: ПБУ 12/2000 (утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 № 11н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи».. ПБУ 13/2000 (утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 92н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000 (утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 91н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». <b>ПБУ 15/01</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 № 60н)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности». <b>ПБУ 16/02</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 № 66н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». <b>ПБУ 17/02</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 115н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». <b>ПБУ 18/02</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н)
Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». <b>ПБУ 19/02</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н)
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». <b>ПБУ 20/03</b> (утв. приказом Министерства финансов РФ от 14.11.2003 № 105н)
<b>III уровень</b>
Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49)
Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 № 112)
Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н)
Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства (утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н)
Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н)
Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 № 135н)
План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н)
О формах бухгалтерской отчетности организаций (приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н) и др.
<b>IV уровень</b>
Рабочие документы конкретной организации (учетная политика организации, рабочий план счетов, график документооборота и т.п.)
<p>Все документы первого и второго уровней системы, а также План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, Инструкция по его применению и другие документы третьего уровня системы необходимы бухгалтерам любой квалификации в их повседневной практической работе.</p> <p>Руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете и нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ, непосредственно организации имеют право самостоятельно формировать свою учетную политику и регулировать учетный процесс исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.</p>

Основными рабочими документами четвертого уровня системы, разрабатываемыми организациями, являются:

- аз со учетной политике организации;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- утвержденный порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- график документооборота и технология обработки учетной информации.

Нормативные акты и документы первых трех уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета разработаны в разное время, в силу чего некоторые из них противоречат друг другу.

Для того чтобы разрешить в практической деятельности противоречия между указанными нормативными актами и документами, следует руководствоваться следующими правилами:

1) в случае наличия противоречий между нормативными документами **разного** иерархического уровня приоритет имеет нормативный документ более высокого уровня независимо от даты его утверждения (вступления в силу);

2) в случае наличия противоречий между нормативными документами **одного** иерархического уровня приоритет имеет нормативный документ с более поздней датой его утверждения (вступления в силу) (основание: письмо Министерства финансов РФ от 23.08.2001 № 16-00-12/15).

Следует отметить, что система нормативного регулирования бухгалтерского учета постоянно развивается и дальнейшие работы в этом направлении предусмотрены Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерства финансов РФ от 01.07.2004 № 180.

Концепция предусматривает в период до 2010 г. дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности по следующим основным направлениям:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

#### **4. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации регламентируются Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» ведение бухгалтерского учета является обязательным для всех организаций, находящихся на территории РФ.

К организациям относятся все юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Дополнениями, внесенными в данный закон Федеральным законом от 31.12.2002 № 191-ФЗ, сделано исключение только для организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения в соответствии с гл. 26<sup>2</sup> «Упрощенная система налогообложения» Налогового кодекса РФ.

В соответствии с внесенными дополнениями, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета.

Такие организации обязаны вести бухгалтерский учет только в отношении основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ.

**Юридическим лицом** признается организация (независимо от организационно-правовой формы), которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, исполнять обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Бухгалтерский учет должен вестись организацией непрерывно с момента ее создания (регистрации в качестве юридического лица) до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ. Различают коммерческие и некоммерческие организации.

К **коммерческим организациям** относят организации, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и распределяющие полученную прибыль между учредителями (участниками) организации. Такие организации могут создаваться в форме акционерных обществ, государственных и муниципальных унитарных предприятий, обществ с ограниченной ответственностью и др.

К **некоммерческим организациям** относят организации, не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели и не распределяющие полученную прибыль между учредителями (участниками) организации. К таким организациям относятся различного рода бюджетные учреждения.

Учитывая важность соблюдения норм, установленных документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций возлагается на руководителей организаций. При этом под руководителем организации понимается руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел организации.

Руководитель организации самостоятельно устанавливает организационную форму ведения бухгалтерской работы в зависимости от вида деятельности организации и объема учетной работы.

В соответствии с законодательством и в зависимости от объема учетной работы руководитель организации может:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Главный бухгалтер (при наличии бухгалтерской службы) или бухгалтер (при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Главный бухгалтер (бухгалтер) подчиняется непосредственно руководителю организации.

В то же время все работники, занятые в организации бухгалтерским учетом и отчетностью, подчиняются по этим вопросам главному бухгалтеру. В небольших по численности организациях, не имеющих в штате кассира, его обязанности может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации.

В обязанности главного бухгалтера входят правильная и рациональная организация бухгалтерского учета, строгое соблюдение установленных норм ведения учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Кроме того, он несет ответственность за формирование учетной политики организации и должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. В то же время на главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Наряду с обязанностями главный бухгалтер наделен широким кругом прав.

Главный бухгалтер устанавливает служебные обязанности для работников бухгалтерских служб, с тем чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение. Эти обязанности должны быть оформлены в виде должностных инструкций работников бухгалтерии. Главным бухгалтером также формируются учетная политика организации и график документооборота.

Требования главного бухгалтера в части порядка документального оформления хозяйственных операций и по представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

В то же время главный бухгалтер должен быть основным помощником руководителя организации в процессе принятия управленческих решений, направленных на улучшение работы организации и повышение эффективности производства. На основе анализа финансово-хозяйственной деятельности организации главный бухгалтер должен способствовать правильному и экономному расходованию денежных средств и материальных ценностей, снижению непроизводительных расходов, выявлению имеющихся резервов и др.

# Глава 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1. СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В общем случае под учетом понимается систематическое наблюдение, измерение, регистрация и отражение каких-либо явлений и объектов с помощью количественных и качественных показателей.

Формы и методы учета обусловлены характером учитываемых явлений и объектов.

В зависимости от метода получения данных и способов их группировки единая система /учета и отчетности в РФ включает в себя три основных вида учета: оперативный, бухгалтерский и статистический.

Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накопления, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

**Предметом бухгалтерского учета** является финансово-хозяйственная деятельность организации, т.е. бухгалтерский учет ограничивается рамками хозяйствующего субъекта.

Оперативный учет по сравнению с бухгалтерским учетом охватывает менее широкий круг объектов, ведется без применения какой-либо системы и служит для оперативного планирования и текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью организации.

При этом он охватывает по преимуществу те хозяйственные операции, которые не получают непосредственного отражения на счетах бухгалтерского учета, т.е. не документируются.

Статистический учет по сравнению с бухгалтерским учетом охватывает более широкий круг явлений и объектов и служит для изучения различных массовых явлений и процессов с целью получения полной и всесторонней картины состояния и развития того или иного явления в целом.

**Бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Из данного определения бухгалтерского учета вытекают последовательность основных этапов бухгалтерского учета и его отличительные особенности.

**Основные этапы** процесса бухгалтерского учета:

- сбор и регистрация информации об учетном объекте;
- систематизация и обобщение информации об учетном объекте.

На первом этапе производятся наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций и строгое их документирование на основе первичных учетных документов.

На втором этапе производится обработка (систематизация и группировка) учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, для последующей ее передачи пользователям.

**Отличительные особенности** бухгалтерского учета:

- двойная запись на счетах бухгалтерского учета;
- сплошной учет всех хозяйственных операций;
- непрерывность учета во времени;
- учет хозяйственных операций на основании правильно оформленных первичных учетных документов;
- обобщение данных бухгалтерского учета в балансе и других формах бухгалтерской отчетности.

Указанные особенности делают бухгалтерский учет доказательным, достоверным, оперативным и объективным.

**Основные задачи** бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности;



- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ 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;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

## 2. ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА (ПРИНЦИПЫ) ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для решения основных задач бухгалтерского учета необходимо неукоснительное соблюдение определенных правил и принципов ведения бухгалтерского учета. Правила и принципы ведения бухгалтерского учета установлены законодательно и являются едиными для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы.

Установлены следующие **основополагающие правила ведения** бухгалтерского учета:

- организация должна вести бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) должен вестись в валюте РФ - в рублях;
- документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности должно осуществляться на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык;
- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации должны своевременно регистрироваться на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;
- в бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг должны учитываться отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;
- для ведения бухгалтерского учета организация обязана формировать и утверждать приказом руководителя учетную политику.

Под **учетной политикой организации** понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики организациям следует руководствоваться рядом **допущений** и **требований**, которые наряду с основополагающими правилами также относятся к правилам (принципам) ведения бухгалтерского учета.

К установленным допущениям относятся:

- **допущение имущественной обособленности**, означающее, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и имущества и обязательств других организаций.

Из данного допущения следует, что на балансе организации должно отражаться только то имущество, которое признается ее собственностью на законных основаниях. Имущество, не принадлежащее организации, не должно быть на ее балансе. Например, арендованное у других организаций имущество или товарно-материальные ценности, принятые на комиссию или на ответственное хранение, не являются собственностью организации и должны отражаться на забалансовых счетах;

- **допущение непрерывности деятельности**, означающее, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и

-есоходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

В случае наличия таких намерений или появления сомнений в том, что организация сможет в будущем продолжать свою деятельность, она обязана отразить это в учетной политике предстоящего отчетного года.

Например, это необходимо сделать в случае, если в конце текущего отчетного года произошли крупные аварии, пожары или кражи, ставящие под сомнение возможность дальнейшей работы организации;

- **допущение последовательности применения учетной политики**, означающее, что принятая организацией учетная политика будет применяться последовательно от одного отчетного года к другому.

Целью данного допущения является соблюдение неизменности учетной политики как в течение отчетного года, так и в течение нескольких последующих отчетных периодов, т.е. заключается в создании определенной стабильности ведения бухгалтерского учета. Изменение учетной политики организации должно быть обоснованным и может производиться в следующих случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное отражение фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или изменение трудоемкости учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственника, изменением вида деятельности;

- **допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности**, означающее, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Это допущение называется также **принципом начисления** и применяется в отношении цемента признания расходов и доходов организации.

В соответствии с этим принципом, расходы организации признаются таковыми в том периоде, в котором они начислены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Например, должны быть отражены в составе расходов отчетного периода начисленная заработная плата, отпущенные в производство сырье и материалы, даже если они не оплачены, но при условии, что права собственности на них уже перешли к организации, и др.

В целях реализации этого принципа хозяйственные операции должны отражаться в бухгалтерском учете в хронологической последовательности.

К установленным требованиям относятся:

- **требование полноты** - должна быть обеспечена полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в первичном бухгалтерском документе, являющемся подтверждением самого факта совершения хозяйственной операции;

- **требование своевременности** - должно быть обеспечено своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;

- **требование осмотрительности** - должна быть обеспечена большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. То есть из всех возможных оценок активов и доходов применяется наименьшая, для обязательств и расходов - наибольшая оценка, а также доходы не должны отражаться в бухгалтерской отчетности своевременно;

- **требование приоритета содержания перед формой** - должно быть обеспечено отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

- **требование непротиворечивости** ~ должно соблюдаться тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

- **требование рациональности** - должно быть обеспечено рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Подробнее вопросы формирования и раскрытия учетной политики организации изложены в гл. 18 «Учетная политика организации».

### 3. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

В любой организации в процессе осуществления хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот хозяйственных средств и совершается большое количество хозяйственных операций.

Например, денежные средства организации могут превращаться в приобретаемые у других организаций сырье, материалы и т.д. Они, в свою очередь, могут изменяться в соответствии с условиями деятельности организации, принимая различные формы в виде продукции (работ, услуг), которые после их реализации покупателям и заказчикам вновь превращаются в денежные средства, готовые начать новый кругооборот.

Отдельные составные части кругооборота хозяйственных средств на различных его стадиях отражаются с помощью *хозяйственных операций*.

*В зависимости от назначения* хозяйственные средства организации подразделяются на средства, находящиеся в сфере производства, обращения и в непроизводственной сфере.

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **сфере производства**, относятся предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.) и средства труда (здания, машины, оборудование и другие основные средства), используемые в производстве продукции (работ, услуг).

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **сфере обращения**, относятся отгруженные покупателям товары или готовая продукция, денежные средства на счетах и в кассе организации, средства в расчетах (дебиторская задолженность, задолженность за подотчетными лицами и т.п.) и др.

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **непроизводственной сфере**, относятся средства социального и культурно-бытового назначения: общежития, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и др.

*В зависимости от состава и функциональной роли* хозяйственные средства организации подразделяются на внеоборотные и оборотные средства (активы).

К **внеоборотным средствам (активам)** относятся основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы, многократно используемые в производственной и иной хозяйственной деятельности.

**Основные средства** - обобщающее понятие, применяемое для обозначения определенной группы активов организации, обладающих стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды (доход), *имеющих* материально-вещественную структуру и используемых в течение длительного периода в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

**Нематериальные активы** - обобщающее понятие, применяемое для обозначения определенной группы активов организации, обладающих стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды (доход), *не имеющих* материально-вещественной (физической) структуры и используемых в течение длительного периода при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

**Незавершенное строительство** - затраты застройщика по возведению объекта строительства с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию;

**Доходные вложения & материальные ценности** - вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода.

**К финансовым вложениям организации** относятся государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя), вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

**К оборотным средствам (активам)** относятся сырье, материалы и т.п., используемые в производстве продукции (работ, услуг), произведенные из них товары и готовую продукцию, а также незавершенное производство, расходы будущих периодов, денежные средства, права требования к сторонним организациям и физическим лицам (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения и прочие оборотные активы. Оборотные средства предназначены для однократного использования в течение одного производственного цикла, под которым понимается интервал времени от начала до окончания производственного процесса изготовления продукции.

**Сырье и основные материалы** - предметы труда, предназначенные для использования в процессе изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг) и представляющие собой материальную (вещественную) основу при производстве продукции (работ, услуг).

Сырье представляет собой продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, руда, уголь, нефть и т.п.). Материалы представляют собой продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, бумага, мазут, бензин и т.п.)

**Товары** - часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

**Готовая продукция** - часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

**Незавершенное производство** - продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия, не укомплектованные и не прошедшие испытания и техническую приемку (т.е. продукция, начатая, но еще не законченная производством в пределах данной организации).

**Расходы будущих периодов** - затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации.

К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых производств, цехов и агрегатов, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим в установленном порядке резерва на ремонт основных средств), расходы на рекламу и т. п.

**Денежные средства** - сумма денег в российской и иностранной валюте, находящаяся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах организации.

**Дебиторская задолженность** - это задолженность других юридических и физических лиц данной организации. Эта задолженность отражается в бухгалтерском учете как имущество данной организации, т.е. право на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т.п.) с должника.

Например, к дебиторской задолженности относится числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков за реализованные *ШТО&ЩЦ* выполненные работы или оказанные услущ\*

Дебиторская задолженность со сроком ее погашения не более 12 месяцев считается *краткосрочной*. Дебиторская задолженность со сроком ее погашения свыше 12 месяцев считается *долгосрочной*.

На всех стадиях кругооборота хозяйственных средств возникают объекты бухгалтерского учета.

**Объектами бухгалтерского учета** являются имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе своей деятельности.

**Имущество** организации представляет собой совокупность внеоборотных и оборотных средств.

К **обязательствам** организации относятся кредиторская задолженность и задолженность организации по кредитам банков и займам, полученным от других организаций и физических лиц.

Под **кредиторской задолженностью** понимается задолженность данной организации другим юридическим и физическим лицам, отражаемая в бухгалтерском учете как обязательства организации.

Например, к кредиторской задолженности относятся числящаяся в бухгалтерском учете задолженность поставщикам или подрядчикам за полученные от них материальные ценности (выполненные работы или оказанные услуги), задолженность своим работникам по заработной плате, задолженность по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды и др.

Под **кредитами банков** понимаются денежные ссуды, выдаваемые организации банком на определенный срок на условиях возвратности и оплаты кредитного процента.

Под **займами** понимаются полученные от других организаций или физических лиц в долг денежные средства или товары на условиях возвратности, срочности и платности (как правило, с уплатой процентов), средства, полученные от выпуска и продажи облигаций организации, и др.

К **хозяйственным операциям** относятся операции, приводящие к изменениям в составе имущества и обязательств организации.

Хозяйственные операции могут совершаться как между объектами бухгалтерского учета внутри организации, так и между организацией и сторонними организациями и физическими лицами.

Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 1.1.

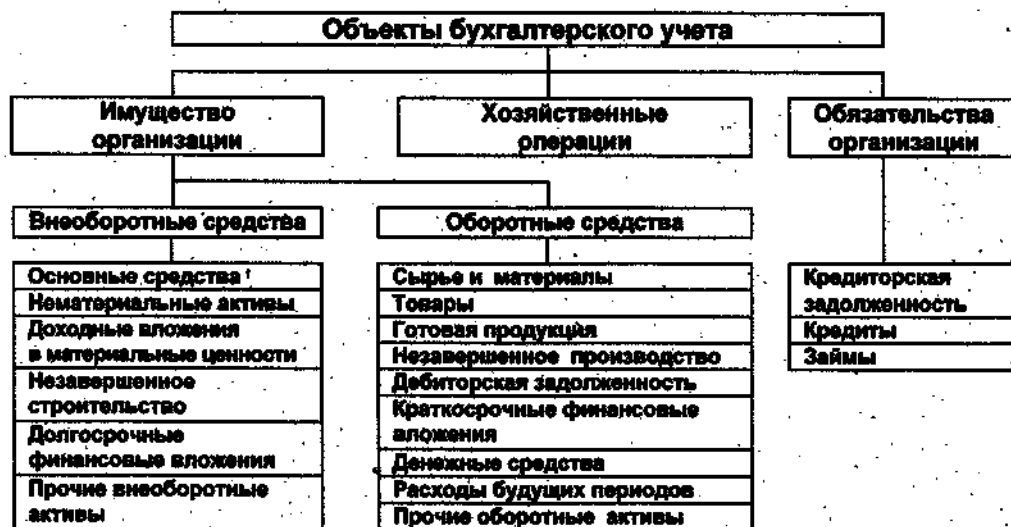


Рис. 1.1. Классификация объектов бухгалтерского учета

Хозяйственные средства организации формируются за счет различных источников. Использование этих источников при формировании хозяйственных средств отражается хозяйственными операциями, также подлежащими бухгалтерскому учету.

Источники формирования хозяйственных средств по их принадлежности и целевому назначению подразделяются на собственные источники и заемные источники.

**Собственные источники** включают в себя уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль и прочие резервы.

**Уставный капитал** - это совокупность денежных и иных хозяйственных средств, вносимых в качестве вкладов учредителями (собственниками) организации в размерах, зафиксированных в учредительных документах организации.

**Добавочный капитал** представляет собой прирост капитала организации, образовавшийся в результате переоценки внеоборотных активов и получения эмиссионного дохода акционерного общества. Эмиссионный доход - это средства, полученные акционерным обществом от продажи своих акций по цене, превышающей их номинальную стоимость.

**Резервный капитал** - это резервы, образованные в соответствии с законодательством или учредительными документами и предназначенные для покрытия убытков организации, а также погашения облигаций организации и выкупа акций организации (только для акционерных обществ) в случае отсутствия иных средств.

**Нераспределенная прибыль** - остаток чистой прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию.

**Резервы предстоящих расходов** - резервы, создаваемые организацией в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. К резервам предстоящих расходов относятся резервы на предстоящую оплату отпусков, на ремонт основных средств, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.

**Заемные источники** включают в себя кредиторскую задолженность, а также кредиты банков и займы, полученные от других юридических и физических лиц.

Классификация источников формирования хозяйственных средств организации представлена на рис. 1.2.

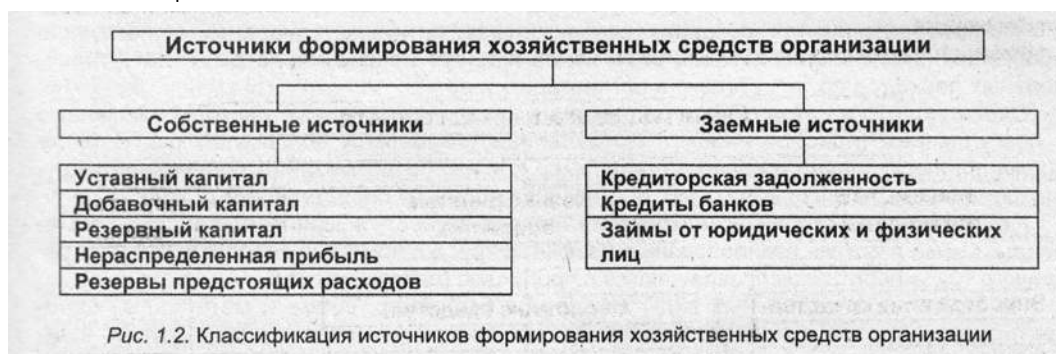


Рис. 1.2. Классификация источников формирования хозяйственных средств организации

Процесс учета объектов бухгалтерского учета предусматривает использование различных измерителей этих объектов: натуральных, трудовых и денежных измерителей.

**Натуральные измерители** применяются для количественного учета объектов бухгалтерского учета и выражаются в единицах счета, в мерах линейных, площади, объема, веса, мощности и др.

К числу натуральных измерителей относятся килограммы, центнеры, тонны, метры, квадратные метры, кубометры, штуки, литры и др.

**Трудовые измерители** применяются для определения затрат труда на производство продукции (работ, услуг) и использования рабочего времени. К числу трудовых измерителей относятся месяцы, дни, часы, минуты, человеко-дни, человеко-часы.

**Денежные измерители** применяются в качестве единого обобщающего показателя для определения стоимости разнородного имущества организации, а также для учета

денежных средств на счетах и в кассе организации, обязательств организации, хозяйственных операций различного характера и др. Денежным измерителем объектов бухгалтерского учета в Российской Федерации является рубль.

Каждый из видов измерителей может применяться по отдельности или в различных сочетаниях с целью получения полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности организации, контроля отдельных хозяйственных операций и др.

В учетном процессе главенствующее место занимает денежный измеритель, так как имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

#### 4. ДВИЖЕНИЕ ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ

Кругооборот имущества в организации принято называть **движением** имущества.

Движение любого вида имущества организации состоит из трех основных стадий:

- стадии **поступления** имущества в организацию;
- стадии **использования** имущества в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- стадии **выбытия** имущества из организации.

Поступление имущества в организацию осуществляется различными способами, основными из которых являются:

- приобретение имущества за плату у других юридических и физических лиц;
- создание (изготовление) имущества силами самой организации и/или сторонних организаций;
- поступление имущества в счет вклада в уставный капитал от других юридических и/или физических лиц;
- поступление одного вида имущества в обмен на другой его вид;
- безвозмездное получение имущества от других юридических и физических лиц;
- поступление имущества в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности).

В частности, на стадии поступления имущества учитываются хозяйственные операции по приобретению или созданию основных средств и нематериальных активов, приобретению (заготовлению) сырья, материалов и других предметов труда, оплата транспортных расходов по их доставке в организацию и др.

Очевидно, что на этой стадии организация несет определенные расходы, связанные с поступлением (приобретением, изготовлением, обменом и др.) имущества. В то же время при поступлении имущества, например при его безвозмездном получении от других юридических и физических лиц, организация получает определенные доходы.

Как правило, на стадии использования имущества поступившие в организацию материалы, сырье и другие разнообразные предметы труда с помощью средств труда и затраченного труда работников превращаются в продукцию (работы, услуги).

На этой стадии отдельные виды имущества (например, сырье и материалы) многократно расходуются в процессе производства продукции (работ, услуг), другие виды имущества (например, основные средства) длительное время используются в процессе производства продукции (работ, услуг). При использовании в производственном процессе объекты основных средств (машины, оборудование и др.) изнашиваются, в результате чего постепенно теряют свою стоимость.

Постепенно теряемая стоимость основных средств по мере их износа переносится на себестоимость изготовленной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Возмещение износа основных средств в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости основных средств на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях - на расходы на продажу), называется **амортизацией** основных средств.

Очевидно, что и на этой стадии организация при производстве продукции несет определенные расходы, которые включаются в себестоимость продукции и классифицируются как расходы, связанные с производством продукции.

К этим расходам обычно относятся стоимость отпущенных в производство сырья и материалов, суммы амортизации по основным средствам, использованным в процессе производства продукции, заработная плата производственных рабочих, суммы единого социального налога и других налогов, относимых на себестоимость продукции.

Некоторые виды имущества (готовая продукция и товары для перепродажи) не используются в организации, а хранятся на ее складах до момента их продажи или иного выбытия. При этом организация несет определенные расходы, связанные с их хранением.

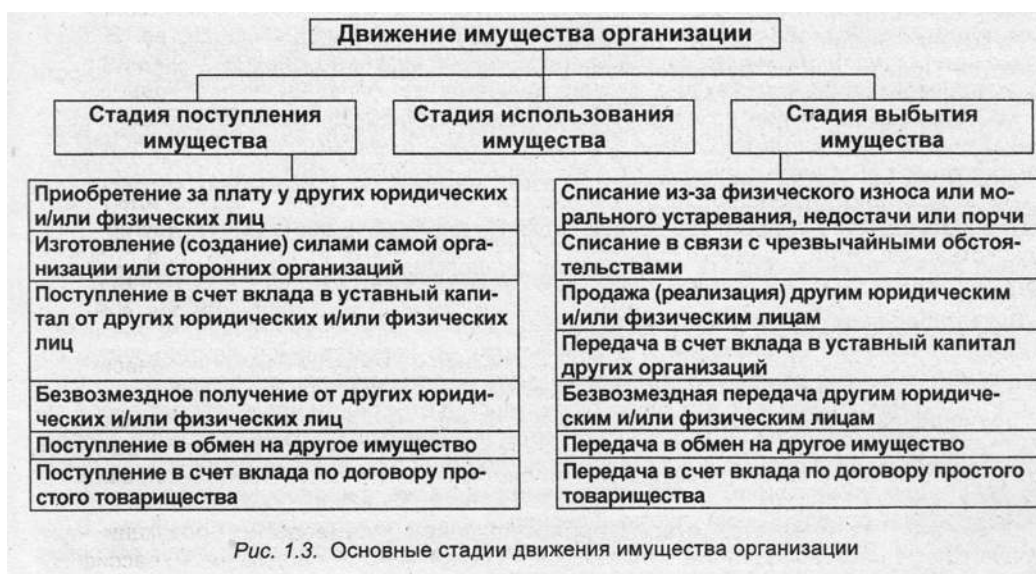
Выбытие имущества из организации также осуществляется различными способами, основными из которых являются:

- списание имущества в результате их физического износа или морального устаревания, недостачи или порчи;
- списание имущества в связи с чрезвычайными обстоятельствами (пожары, аварии, стихийные бедствия и др.);
- продажа (реализация) имущества другим юридическим и физическим лицам;
- передача имущества (в том числе денежных средств) в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- передача одного вида имущества в обмен на другой вид имущества;
- безвозмездная передача имущества другим юридическим и физическим лицам;
- передача имущества в счет вклада по договору простого товарищества (договор о совместной деятельности).

На этой стадии учитываются операции по выбытию имущества, например, реализация готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) покупателям и заказчикам в соответствии с заключенными договорами, поступление выручки на расчетный счет или в кассу организации, списание себестоимости реализованной продукции (работ, услуг), формирование финансовых результатов (прибыли или убытка) от продажи имущества и др.

При продаже продукции (работ, услуг) организация получает определенные доходы в виде выручки от их продажи, но в то же время несет и определенные расходы на упаковку, транспортировку продукции и др. Расходы, которые несет организация при продаже продукции (работ, услуг), классифицируются как расходы, связанные с их реализацией.

Схематически процесс движения любого вида имущества организации можно представить следующим образом (рис. 1.3):





## 5. СПОСОБЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций нормативно установлены определенные способы и приемы ведения бухгалтерского учета, которые являются едиными для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы.

Совокупность способов и приемов ведения бухгалтерского учета называется **методом бухгалтерского учета**.

Каждый отдельный способ ведения бухгалтерского учета представляет собой **элемент** метода бухгалтерского учета.

К элементам метода бухгалтерского учета относят следующие способы:

- первичного наблюдения и регистрации хозяйственных операций - документирование операций и инвентаризация;
- стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета - оценка и калькулирование;
- текущей группировки хозяйственных операций - счета бухгалтерского учета и двойная запись;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности - баланс и другие формы бухгалтерской отчетности.

**Документирование операций** - это способ первичной регистрации хозяйственных операций, основывающийся на документальном подтверждении всех фактов хозяйственной деятельности правильно оформленными оправдательными документами.

**Инвентаризация** - это способ проверки наличия, состояния и оценки имущества организации путем сопоставления данных бухгалтерского учета и фактических данных. Кроме имущества инвентаризации также подлежат финансовые обязательства организации (кредиторская задолженность, кредиты банков и займы).

**Оценка** - это способ стоимостного измерения имущества, обязательств и хозяйственных операций и их отражения в денежных измерителях.

**Калькулирование** - это способ группировки затрат и определения себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) по статьям расходов, связанных с их производством и реализацией.

**Счета бухгалтерского учета** - это учетные позиции, применяемые для группировки и регистрации в денежной оценке хозяйственных операций, а также для контроля за движением хозяйственных средств.

Перечень счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций устанавливаются Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.

**Двойная запись** - это специфический бухгалтерский прием, устанавливающий взаимосвязь объектов бухгалтерского учета и позволяющий каждую хозяйственную операцию в одной и той же сумме одновременно отразить на двух так называемых корреспондирующих счетах бухгалтерского учета.

**Бухгалтерский баланс** - это способ обобщенного отражения в денежной оценке состояния хозяйственных средств и источников их формирования на определенную отчетную дату.

**Бухгалтерская отчетность** - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам..

Составление баланса и других форм бухгалтерской отчетности представляет собой завершающий этап процесса бухгалтерского учета, позволяющий сформировать на определенную отчетную дату полную и достоверную информацию об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности за определенный отчетный период.

Содержание перечисленных выше элементов метода бухгалтерского учета подробно раскрыто в последующих пунктах настоящей главы.

## 6. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ. ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

Отличительной особенностью бухгалтерского учета является сплошной учет всех хозяйственных операций путем их строгого документирования. Документальное оформление хозяйственных операций является основной формой учетного наблюдения.

Наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций, в совокупности представляющие собой документирование операций, относятся к первой стадии учетного процесса.

**Документирование операций** - это способ первичной регистрации хозяйственных операций, основывающийся на документальном подтверждении всех фактов хозяйственной деятельности правильно оформленными оправдательными документами.

Обязательность документирования операций установлена законодательной нормой, согласно которой все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

**Учетный документ** представляет собой письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, служит средством ее осуществления и основанием для ее учетной регистрации.

По своему назначению учетные документы подразделяются на распорядительные и оправдательные документы.

**Распорядительными** являются документы, оформляющие распоряжение, приказ о выполнении операции (например, приказ руководителя о выдаче аванса работнику, распоряжение руководителя отдела снабжения об отпуске материалов со склада в производство, доверенность на получение товара и др.).

Хозяйственная операция совершается лишь после получения соответствующего распоряжения или разрешения от уполномоченных на то должностных лиц организации.

Совершенная хозяйственная операция должна быть подтверждена оправдательными документами.

**Оправдательными** являются документы, подтверждающие совершение хозяйственной операции.

К оправдательным документам можно отнести приходные кассовые ордера, накладные, расчетные документы и др.

Распорядительный и оправдательный документы могут быть объединены в одном комбинированном учетном документе (например, расходный кассовый ордер, в котором содержится как распоряжение о выдаче определенной суммы денег конкретному лицу, так и расписка данного лица в их получении из кассы организации).

Оправдательный документ, являющийся Первым письменным свидетельством о совершении хозяйственной операции, называется **первичным учетным документом**.

Первичный учетный документ по совершенной хозяйственной операции может быть принят к бухгалтерскому учету при соблюдении ряда нормативно установленных требований:

1. Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы) и код формы;
- дату составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (натуральные и денежные);
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи этих лиц и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Правильность оформления первичного учетного документа заключается в указании всех обязательных реквизитов документа и отражении в нем сведений, полностью раскрывающих содержание и особенности совершенной хозяйственной операции.

Отсутствие в первичном учетном документе хотя бы одного из обязательных реквизитов считается нарушением правил ведения бухгалтерского учета, влекущим в некоторых случаях применение к организации финансовых санкций,

2. Первичные учетные документы должны приниматься к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

Альбомы унифицированных форм первичной учетной документации разрабатываются и утверждаются Федеральной службой государственной статистики (до 1 сентября 2004 г. имела название Государственный комитет РФ по статистике - Госкомстат России).

Альбомы содержат непосредственно сами формы и указания по их заполнению.

В настоящее время все организации обязаны применять следующие основные унифицированные формы первичной учетной документации:

- по учету кассовых операций;
- по учету материалов;
- по учету торговых операций;
- по учету основных средств;
- по учету нематериальных активов;
- по учету труда и его оплаты;
- авансовый отчет;
- по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения;
- по учету результатов инвентаризации.

Отдельные организации (в зависимости от специфики своей деятельности) кроме указанных выше форм обязаны применять некоторые из перечисленных ниже унифицированных форм первичной учетной документации:

- по учету работ в капитальном строительстве;
- по учету сельскохозяйственной продукции и сырья;
- по учету работы строительных механизмов и машин;
- по учету работ в автомобильном транспорте.

Типовые формы расчетных документов по банковским операциям утверждены Положением Центрального банка РФ от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (далее — Положение ЦБ России о безналичных расчетах) и являются обязательными для применения всеми организациями, независимо от их организационно-правовой формы.

Для документального оформления банковских операций, совершаемых путем безналичных расчетов, Положением ЦБ России о безналичных расчетах предусмотрено использование следующих расчетных документов:

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

В соответствии с постановлением Госкомстата России от 24.03.1999 № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации» в зависимости от характера операций, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в унифицированные формы первичной учетной документации (кроме форм по учету кассовых операций) организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим распорядительным документом организации. При включении дополнительных реквизитов не допускается удаление из унифицированных форм ни одного из утвержденных Госкомстатом России реквизитов.

При использовании различных бухгалтерских программ, основанных на использовании средств вычислительной техники, допускается также самостоятельный выбор того или иного формата форм, изменение размеров граф или строк унифицированных форм первичной учетной документации.

В расчетных документах изменение реквизитов, размеров полей и граф расчетных документов, установленных Положением ЦБ России о безналичных расчетах, не допускается.

Организациям дано право самостоятельно разрабатывать первичные учетные документы, формы которых не предусмотрены в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Первичные учетные документы, формы которых не предусмотрены в альбомах и утверждаются непосредственно организацией, должны содержать нормативно установленные обязательные реквизиты, перечень которых был приведен выше, в п. 1.

Разработанные организацией формы первичных учетных документов с краткими указаниями по их заполнению подлежат утверждению руководителем организации и должны прилагаться к приказу об учетной политике организации.

Унифицированные формы первичных учетных и расчетных документов, наиболее часто применяемые в учетном процессе, будут представлены с примерами по их заполнению по мере рассмотрения соответствующих тем.

3. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться на русском языке.

Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

4. Руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером должен быть утвержден перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов. Данный перечень целесообразно разработать применительно к должностям лиц, а не к их фамилиям.

5. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Без подписи главного бухгалтера организации или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

Некоторые первичные документы помимо подписей должны заверяться печатью организации (например, квитанция к приходному кассовому ордеру, платежные поручения и др.).

6. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

При реализации товаров, продукции, работ и услуг с применением контрольно-кассовой техники (ККТ) допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день (по окончании дня) на основании кассовых чеков,

7. В первичных учетных документах должны быть заполнены все строки. Если какие-либо строки не заполняются и остаются свободными, то в них обязательно ставятся прочерки.

8. Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. При заполнении документов на бумажных носителях записи в них делают чернилами, шариковой ручкой или на пишущей машинке. Использование простых карандашей для записей запрещается. При использовании машинных носителей организация обязана изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций. Копии таких документов также должны представляться по требованию суда, прокуратуры и органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ.

9. Внесение исправлений в первичные кассовые документы (приходные и расходные кассовые ордера) и первичные банковские документы (денежные чеки, платежные поручения) не допускается.

Если допущена ошибка в таких документах (кроме денежного чека), то они уничтожаются и составляются новые документы.

Если допущена ошибка при составлении денежного чека, то чек перечеркивается и на нем делается надпись «Аннулирован». Аннулированный чек должен остаться в чековой книжке. Затем заполняется новый (следующий по номеру) чек.

В остальные первичные учетные документы вносить исправления разрешается, однако эти исправления должны быть обязательно оговорены.

Внесение исправлений в первичные учетные документы осуществляется в следующем порядке:

- неправильно написанный текст (или неправильно указанная сумма) должен быть аккуратно зачеркнут одной тонкой чертой таким образом, чтобы можно было бы прочесть зачеркнутый текст (сумму);

- правильный текст или сумму следует написать сверху зачеркнутого текста (суммы);

- исправление ошибки должно быть оговорено надписью «Исправлено» и согласовано с лицами, ранее составившими и подписавшими эти документы;

- указанное согласование должно быть подтверждено подписями тех же лиц;

- в исправленном документе должна быть указана дата внесения в него исправления.

10. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передача их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Поступающие в бухгалтерию первичные учетные документы подлежат обязательной проверке.

Проверка осуществляется:

- **по форме** (проверяется полнота и правильность оформления документов, полнота заполнения реквизитов, наличие необходимых подписей и, при необходимости, печати);

- **арифметически** (проверяется правильность сумм и подсчетов в документе);

- **по содержанию** (проверяется законность отраженных в документах операций, соблюдение логической увязки отдельных показателей).

Первичные учетные документы, прошедшие проверку и обработку, должны иметь какую-либо отметку (дата записи в учетный регистр, подпись или оттиск штампа проверяющего или ответственного за обработку документов), исключающую возможность их повторного использования.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов могут составляться сводные учетные документы.

В соответствии с законодательством РФ первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями на основании их постановлений. В таких случаях главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

## 7. ДОКУМЕНТООБОРОТ

**Документооборот** представляет собой процесс движения первичных документов в бухгалтерском учете организации, включающий их составление или получение от других организаций, принятие к учету, систематизацию и передачу в архив.

В общем случае документооборот включает в себя следующие этапы:

- составление первичных учетных документов по совершенным хозяйственным операциям;
- перенос сведений из первичных учетных документов в учетные регистры;

- систематизацию переносимых сведений путем отражения на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской отчетности организации по окончании отчетного периода на основании данных учетных регистров;
- составление инвентаризационных описей, ведомостей, актов;
- обработку и систематизацию всех документов для последующей сдачи в архив.

Перечень первичных учетных документов, сроки составления, представления и обработки первичных учетных документов, сроки систематизации и регистрации учетных данных, а также сроки прохождения других стадий учетного процесса устанавливаются *графиком документооборота*.

График документооборота разрабатывается главным бухгалтером. На главного бухгалтера и сотрудников бухгалтерии возлагается также и контроль за выполнением графика документооборота. График документооборота утверждается руководителем организации в виде приложения к приказу об учетной политике организации.

Правильно составленный график документооборота создает условия:

- для улучшения качества всей учетной работы в организации;
- для рационального распределения должностных обязанностей между работниками;
- для усиления контрольных функций бухгалтерии;
- для своевременного составления бухгалтерской отчетности и др.

График документооборота может быть составлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых работниками или подразделениями-исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Примерный график документооборота должен содержать следующий перечень работ:

- порядок создания документов (устанавливаются ответственные за выписку, оформление и исполнение тех или иных документов, сроки их исполнения и количество экземпляров);
- порядок проверки документов (устанавливаются ответственные за представление документов к проверке, порядок и срок их представления, а также ответственные за проверку представленных документов);
- порядок обработки документов (устанавливаются исполнители и сроки исполнения);
- порядок передачи документов в архив (устанавливаются исполнители и сроки передачи документов в архив).

Первичные учетные документы, учетные регистры, бухгалтерские балансы и отчеты подлежат обязательной передаче в архив.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Рабочий план счетов бухгалтерского учета и другие документы учетной политики должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

До передачи в архив указанные документы должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах или металлических шкафах, обеспечивающих их сохранность.

Ответственность за *организацию хранения* учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации. При этом обязанностью руководителя организации является определение порядка хранения документов и назначение ответственных работников. Главный бухгалтер несет ответственность за *сохранность* первичных учетных документов, учетных регистров, бухгалтерских балансов и отчетов, оформление и передачу их в архив.

Обработанные первичные учетные документы, относящиеся к определенному учетному регистру, должны комплектоваться в хронологическом порядке, подшиваться в папки (дела) и сопровождаться справкой для архива. Кассовые ордера, авансовые отчеты и выписки из банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты и т.п.) могут храниться переплетенными, но должны быть подшиты в папки во избежание их утери или злоупотреблений.

На папках (делах) должны быть указаны наименование организации, период, за который комплектованы документы (год, квартал, месяц), номера документов (с №\_\_\_\_\_ по №\_\_\_\_\_ включительно), общее количество листов в деле, срок хранения дела и другие справочные сведения.

Обработка документов, подлежащих сдаче в архив, производится ежегодно.

Сроки хранения бухгалтерских документов определяются организацией с учетом требований действующего законодательства.

В соответствии с Федеральным законом от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации» организации обязаны обеспечивать сохранность архивных документов, в том числе документов по личному составу, в течение сроков их хранения, установленных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами РФ, а также перечнями документов, подлежащих сдаче в архив.

В соответствии с этим законом перечни типовых архивных документов с указанием сроков их хранения утверждаются специально уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

На момент издания пособия состав бухгалтерских документов и конкретные сроки их хранения были установлены Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, утвержденным Федеральной архивной службой России 06.10.2000 (без номера). С 1 сентября 2004 г. этот орган называется Федеральным архивным агентством (сокращенно - Росархив).

Перечень предназначен для использования в качестве основного нормативного документа при определении сроков хранения и отборе на хранение и уничтожение документов. Извлечение из указанного Перечня применительно к срокам хранения бухгалтерских документов (в том числе первичных учетных документов) приведено в конце гл. 19.

В общем случае первичные бухгалтерские документы хранятся на месте в организации не менее 5 лет. По истечении указанного срока эти документы могут быть уничтожены с разрешения уполномоченного архивного органа.

Уничтожение документов оформляется актом, утверждаемым руководителем организации. Уничтожение документов с истекшими сроками хранения производится только после упорядочения и представления в архивный орган описей на документы долговременного срока хранения по личному составу.

Архивные органы проверяют правильность отбора документов на постоянное хранение и при необходимости имеют право потребовать включения в опись постоянного хранения документов, отобранных к уничтожению или на временное хранение.

Описи на документы постоянного хранения составляются в четырех экземплярах и направляются на утверждение соответствующего архивного органа. Три экземпляра утвержденной описи возвращаются в организацию, а первый экземпляр передается в архив в качестве контрольного документа, по которому будет производиться прием документов на хранение. Описи документов по личному составу (документы по учету кадров) длительного срока хранения согласовываются с соответствующим архивным органом и утверждаются руководителем организации.

К документам по личному составу относятся:

- приказы о приеме, перемещении и увольнении работников организации (формы № Т-1, № Т-1 а, № Т-5, № Т-5а, № Т-8, № Т-8а);
- личные карточки на уволенных работников (форма № Т-2);
- лицевые счета на всех работников, включая совместителей и лиц, работающих по договору подряда. (формы № Т-54 и № Т-54а).

Перечисленные формы относятся к унифицированным формам первичной учетной документации по учету труда и его оплаты. Указанные документы являются единственным основанием для восстановления трудового стажа и начисления пенсий гражданам и поэтому имеют срок хранения 75 лет.

В случае прекращения деятельности организации документы по личному составу подлежат обязательной сдаче в государственный архив.

## 8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Применяемое в бухгалтерском учете сплошное документирование операций не исключает возможности возникновения в хозяйственной деятельности практически любой организации отдельных фактов, которые не могут быть зарегистрированы на момент их совершения. К ним можно отнести естественную убыль, недостачу или порчу имущества сверх норм естественной убыли, возможные ошибки при принятии на учет имущества, злоупотребления со стороны материально ответственных лиц, хищения имущества или денежных средств и др.

Выявление документально не оформленных хозяйственных операций осуществляется путем инвентаризации, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются наличие имущества, его состояние и оценка.

Выявленные по результатам проведенной инвентаризации неучтенные хозяйственные операции должны быть оформлены соответствующими документами, т.е. должно быть проведено документирование выявленных неучтенных операций.

**Инвентаризация** предназначена для проверки наличия, состояния и оценки имущества организации путем сопоставления данных бухгалтерского учета и фактических данных. Кроме имущества инвентаризации также подлежат финансовые обязательства организации.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств организации;
- обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности.

Для целей инвентаризации под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами - кредиторская задолженность, кредиты банков и займы.

Как правило, процесс инвентаризации состоит из следующих основных этапов:

- подготовка к инвентаризации;
- проведение инвентаризации;
- оформление результатов инвентаризации и их анализ;
- проведение контрольных проверок результатов проведенной инвентаризации;
- отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

Инвентаризации подлежат все виды имущества организации независимо от их местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации и утверждаются в виде приложения к приказу об учетной политике организации.

Как правило, данный порядок определяет количество плановых инвентаризаций в отчетном году сроки их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств организации, проверяемых в ходе каждой инвентаризации.

Исключением из данного порядка являются законодательно установленные случаи, когда проведение инвентаризации обязательно.

Установлено, что проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;



- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Правила проведения инвентаризации установлены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые должны применяться с учетом постановления Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», которым утверждены действующие унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации и указания по их применению и заполнению.

Методическими указаниями по инвентаризации установлены как общие правила проведения инвентаризации имущества и обязательств, так и конкретные правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств.

Нормативно установлены различные формы проведения инвентаризации, которые могут использоваться организациями с учетом специфики своей деятельности и видов имущества и финансовых обязательств.

По периодичности проведения инвентаризации подразделяются на плановые и внеплановые инвентаризации.

По степени охвата проверяемых видов имущества и финансовых обязательств инвентаризации подразделяются на полные и выборочные инвентаризации.

В настоящем пункте приведены общие правила проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации.

Конкретные правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств с использованием унифицированных форм первичной учетной документации подробно рассматриваются в главах, посвященных бухгалтерскому учету этих видов имущества и финансовых обязательств.

*На этапе подготовки инвентаризации* в соответствии с общими правилами проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств в организации должна создаваться *постоянно* действующая инвентаризационная комиссия. В состав комиссии рекомендуется включать представителей администрации, работников бухгалтерской службы, других специалистов (инженеров, экономистов, техников и т.д.). Также в нее могут входить представители службы внутреннего аудита организации и независимых аудиторских организаций.

Персональный состав инвентаризационной комиссии утверждается приказом (постановлением, распоряжением) руководителя организации, который оформляется в соответствии с унифицированной формой № ИНВ-22.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются *рабочие* инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-22) является письменным заданием, конкретизирующим содержание, объем, порядок и сроки проведения инвентаризации проверяемых объектов бухгалтерского учета.

Приказ, подписанный руководителем организации, вручается председателю инвентаризационной комиссии и регистрируется в журнале учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма № ИНВ-23).

Инвентаризация имущества должна проводиться по местонахождению имущества и материально ответственному лицу (при его обязательном участии). Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на \_\_\_\_\_» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Перед началом инвентаризации материально ответственные лица дают расписки о том, что все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или

переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение имущества или доверенности на получение имущества.

*На этапе проведения инвентаризации* определяется фактическое наличие имущества путем его подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки. В частности, руководитель организации должен обеспечить комиссию рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой.

*На этапе оформления результатов инвентаризации* сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, материальных запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления инвентаризационных документов.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной техники или другой организационной техники, так и ручным способом.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми записями правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Описи подписываются всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи материально ответственные лица дают расписки, подтверждающие проверку комиссией имущества в их присутствии, отсутствие каких-либо претензий к членам комиссии и принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

В сличительных ведомостях отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостатков товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета законодательно регулируются в следующем порядке:

- излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
- недостача и порча имущества в пределах установленных законодательством норм естественной убыли относятся на затраты производства или издержки обращения;
- недостача и порча имущества сверх установленных норм естественной убыли относятся на счет виновных лиц по распоряжению руководителя организации или по решению суда.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

В целях обеспечения достоверности полученных данных по окончании инвентаризации могут проводиться *контрольные* проверки правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей и регистрируются в журнале учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (форма № ИНВ-25).

В период между инвентаризациями в организациях с большой номенклатурой ценностей могут проводиться *выборочные* инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации должны осуществляться инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

## 9. ОЦЕНКА ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В связи с многообразием хозяйственных средств, источников их формирования и хозяйственных операций в бухгалтерском учете возникает необходимость выработки обобщающих показателей, которые позволили бы сопоставить и свести в единый баланс такие разнородные объекты бухгалтерского учета, как основные средства, материалы, товары, готовую продукцию, кредиторскую задолженность, займы и др.

Эта задача может быть решена только путем использования денежных измерителей при оценке имущества, обязательств и хозяйственных операций.

*Оценка* представляет собой способ стоимостного измерения имущества, обязательств и хозяйственных операций и их отражения в денежных измерителях.

Общие правила (методы) оценки объектов бухгалтерского учета регламентируются Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Конкретные правила, применяемые для оценки отдельных объектов бухгалтерского учета, регламентируются различными Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), приведенными в табл. 1 п. 3 гл. 1.

Оценка объектов бухгалтерского учета при их принятии к учету зависит от способов поступления этих объектов в организацию.

В зависимости от способа поступления имущества в организацию его оценка может производиться одним из следующих методов:

- при приобретении имущества за плату у других юридических или физических лиц его оценка осуществляется путем *суммирования фактически произведенных затрат* на его покупку (приобретение);
- при создании (изготовлении) имущества силами самой организации и/или сторонних организаций его оценка осуществляется по *стоимости изготовления* (фактическим затратам, связанным с производством данного объекта имущества);
- при безвозмездном получении имущества от других юридических и/или физических лиц его оценка осуществляется по *рыночной стоимости* на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- при получении имущества в счет вклада в уставный капитал организации от других юридических или физических лиц его оценкой признается *денежная оценка, согласованная учредителями (участниками)* организации;
- при получении имущества в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности) его оценкой признается *денежная оценка, согласованная между товарищами (участниками)* договора;
- при получении имущества в обмен на другое имущество (ценности) его оценка осуществляется по *стоимости переданных или подлежащих передаче ценностей*.

В состав фактически произведенных затрат могут входить:

- затраты на приобретение самого объекта имущества, т.е. суммы, уплачиваемые поставщикам (продавцам);

- уплачиваемые проценты по предоставленному при приобретении имущества коммерческому кредиту;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением имущества;
- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретается имущество;
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям;
- таможенные пошлины и иные платежи;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением имущества;
- затраты на транспортировку, хранение и доставку имущества, осуществляемые силами сторонних организаций;
- ~ затраты по доведению имущества до состояния, в котором оно пригодно к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением имущества.

Данный перечень является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в состав фактических затрат отдельных расходов, непосредственно связанных с приобретением имущества.

Под стоимостью изготовления признаются фактически произведенные затраты, связанные с использованием в процессе изготовления объекта имущества основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др.

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату принятия к учету имущества, полученного безвозмездно, на данный или аналогичный вид имущества. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Для подтверждения данных о действующей цене (рыночной стоимости) имущества могут быть использованы:

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

При получении имущества в обмен на другое имущество стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость имущества, полученного организацией по договорам мены, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты имущества. Обмен имущества осуществляется по договору мены, согласно которому каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Поступление имущества в счет вклада в совместную деятельность осуществляется по договору простого товарищества, согласно которому двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

В бухгалтерском учете поступление и движение средств в иностранной валюте ведется в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции.

Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством РФ, а также нормативными актами Министерства финансов РФ и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

В бухгалтерской отчетности имущество организации, как правило, показывается по его первоначальной стоимости или фактической себестоимости, т.е. по сумме затрат организации на момент его приобретения или создания (изготовления).

Исключения составляют основные средства, нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности, которые принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*, а в бухгалтерской отчетности отражаются по *остаточной стоимости*. Доходные вложения в материальные ценности, как правило, представляют собой основные средства (здания, помещения, машины, оборудование и др.), которые организация предоставляет другим организациям за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода (например, к доходным вложениям относится сдача имущества в аренду или напрокат).

Остаточная стоимость представляет собой первоначальную стоимость объекта основных средств или нематериальных активов за вычетом сумм начисленной амортизации.

Основные виды имущества и обязательств организации принято отражать в бухгалтерском балансе следующим образом:

- основные средства - по остаточной стоимости;
- нематериальные активы - по остаточной стоимости;
- доходные вложения в материальные ценности - по остаточной стоимости;
- сырье и материалы - по фактической себестоимости;
- готовую продукцию - по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- товары - по стоимости их приобретения (покупной цене);
- отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги - по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости;
- незавершенное строительство - по фактическим затратам для застройщика (инвестора);
- финансовые вложения - по первоначальной стоимости или по текущей рыночной стоимости (для финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость);
- незавершенное производство при массовом и серийном производстве продукции - по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;
- незавершенное производство при единичном производстве продукции - по фактически произведенным затратам;
- задолженность по полученным займам и кредитам показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

В бухгалтерском учете установлены также различные методы оценки отдельных видов имущества при их отпуске в производство и ином выбытии. Так, например, для оценки материально-производственных запасов при их отпуске и ином выбытии установлены следующие методы их оценки:

- по себестоимости каждой единицы запасов;
- по средней себестоимости запасов;
- по себестоимости первых по времени приобретения запасов (метод ФИФО);
- ~ по себестоимости последних по времени приобретения запасов (метод ЛИФО).

Порядок применения методов оценки объектов бухгалтерского учета, а также конкретные примеры по оценке отдельных видов имущества на различных стадиях их движения приведены в последующих главах настоящего пособия.

## 10. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ

Одним из важных элементов метода бухгалтерского учета является калькулирование фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

**Калькулирование** представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) по статьям расходов, связанных с их производством и реализацией.

Формы, в которых производятся расчеты по определению себестоимости продукции (работ, услуг), называются **калькуляциями**.

Под **себестоимостью** понимаются выраженные в денежной форме затраты организации на производство и реализацию продукции, работ, услуг (далее - продукция). В планировании, учете и анализе себестоимости отдельных видов продукции применяются плановая, нормативная и фактическая себестоимость.

**Плановая себестоимость** представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из средних норм затрат на производство соответствующих видов продукции на отчетный период (квартал, год).

**Нормативная себестоимость** представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из действующих в организации норм на определенную дату.

**Фактическая себестоимость** представляет собой себестоимость, определяемую по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции.

При анализе себестоимости продукции плановые (нормативные) показатели сопоставляются с фактическими показателями себестоимости, устанавливаются отклонения (экономия или перерасход), их причины и выявляются резервы для снижения себестоимости продукции.

К **элементам затрат** относятся материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальное страхование и обеспечение, амортизация основных средств и нематериальных активов, а также прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции.

В бухгалтерском учете и отчетности готовая и отгруженная продукция могут быть отражены по:

- неполной фактической производственной себестоимости;
- неполной нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- полной фактической производственной себестоимости;
- полной нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Упрощенно затраты, составляющие производственную и полную себестоимость конкретного вида продукции с учетом их распределения по отдельным **статьям калькуляции**, представлены в табл. 2.

Таблица 2

№ п/п	Наименование статей затрат
	<b>ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ, в том числе:</b>
1	<b>Прямые затраты:</b>
1.1	сырье и основные материалы
1.2	покупные изделия и полуфабрикаты
1.3	топливо и энергия для технологических целей
1.4	заработная плата производственного персонала
1.5	отчисления на социальное страхование и обеспечение производственного персонала
1.6	суммы начисленной амортизации по основным средствам
1.7	прочие расходы (потери от брака и др.)
2	<b>Косвенные затраты:</b>
2.1	часть общепроизводственных расходов, приходящихся в порядке распределения на себестоимость конкретного вида продукции
2.2	часть общехозяйственных расходов, приходящихся в порядке распределения на себестоимость конкретного вида продукции
1+2	<b>ИТОГО: ПРОИЗВОДСТВЕННАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ КОНКРЕТНОГО ВИДА ПРОДУКЦИИ</b>
3	Затраты на реализацию продукции
1 + 2 + 3	<b>ИТОГО: ПОЛНАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ КОНКРЕТНОГО ВИДА ПРОДУКЦИИ</b>

По сравнению с неполной себестоимостью полная себестоимость включает наряду с производственной себестоимостью все затраты, связанные с реализацией продукции.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются *объектами калькуляции*.

Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

Определение фактической себестоимости единицы продукции осуществляется путем деления всех произведенных затрат по данному виду продукции на количество единиц выпущенной продукции.

Из определения фактической себестоимости продукции следует, что калькулирование ее фактической себестоимости должно осуществляться путем учета всех производственных затрат по окончании отчетного периода.

Себестоимость продукции в целом определяется по экономическим элементам затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции - по калькуляционным статьям.

Учет затрат на производство продукции и используемые способы калькулирования, себестоимости продукции подробно изложены в гл. 9.

## 11. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

**Бухгалтерский баланс** представляет собой способ обобщенного отражения в денежной оценке состояния хозяйственных средств и источников их формирования на определенную отчетную дату.

Составление баланса и других форм бухгалтерской отчетности представляет собой завершающий этап процесса бухгалтерского учета, позволяющий сформировать на определенную отчетную дату полную и достоверную информацию об имущественном и финансовом положении организации, о его изменениях, а также финансовых результатах ее деятельности.

**Отчетной датой** считается дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

**Отчетным периодом** является период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

В соответствии с действующим законодательством бухгалтерский баланс должен составляться за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года.

Баланс должен составляться по состоянию на последний календарный день отчетного периода включительно. Основой для составления бухгалтерского баланса служит полученная по результатам бухгалтерского учета денежная оценка состояния хозяйственных средств и источников их формирования на определенную отчетную дату.

Бухгалтерский баланс представляет собой двустороннюю таблицу, где в одной из сторон (*левой*) показываются хозяйственные средства, принадлежащие организации, а в другой стороне (*правой*) отражаются источники формирования этих средств.

Левую часть баланса принято называть *активом*, а правую часть - *пассивом*.

**Актив** - часть бухгалтерского баланса, отражающая в денежном выражении на определенную дату все принадлежащие данной организации материальные и нематериальные ценности, их состав и размещение.

**Пассив** - часть бухгалтерского баланса, отражающая в денежном выражении на определенную дату источники формирования средств организации, сгруппированные по их принадлежности и назначению.

При составлении бухгалтерского баланса всегда следует помнить следующее основное правило:

**«ИТОГ актива всегда должен равняться итогу пассива».**

Это равенство обусловлено тем, что с помощью двойной записи хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета одни и те же денежные суммы одновременно учитываются и в активе в виде хозяйственных средств, и в пассиве - в виде источников их формирования.

Величину итогов актива и пассива баланса принято называть **валютой баланса**.

Приведенное ниже общее содержание баланса на практике представляется не в виде двусторонней таблицы, содержащей в буквальном понимании левую и правую стороны, а в виде двух расположенных друг за другом частей: в первой части отражается актив баланса, а во второй части - пассив баланса.

Из приведенной таблицы видно, что актив баланса включает в себя 2 раздела, а пассив баланса - 3 раздела.

#### БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Раздел	Группа статей	Статьи
<b>АКТИВ</b>		
<b>Внеоборотные активы</b>	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы Организационные расходы Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество, предоставляемое по договору проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев Прочие финансовые вложения
	Отложенные налоговые активы	
<b>Оборотные активы</b>	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал Авансы выданные Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета Валютные счета Прочие денежные средства
<b>БАЛАНС АКТИВА</b>		



Раздел	Группа статей	Статьи
<b>ПАССИВ</b>		
<b>Капитал и резервы</b>	Уставный капитал	
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	
<b>Долгосрочные обязательства</b>	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Отложенные налоговые обязательства	
<b>Краткосрочные обязательства</b>	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики
		Векселя к уплате
		Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов
Авансы полученные		
Прочие кредиторы		
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих расходов		
<b>БАЛАНС ПАССИВА</b>		

В разделе «Внеоборотные активы» актива баланса отражается состояние хозяйственных средств, имеющих длительные сроки использования.

К ним, в частности, относятся нематериальные активы, основные средства, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения (на срок более 12 месяцев) и др.

В разделе «Оборотные активы» актива баланса отражается состояние хозяйственных средств, находящихся в постоянном обороте и используемых в качестве сырья, материалов при производстве продукции (работ, услуг).

Кроме того, в данном разделе отражаются товары и готовая продукция, денежные средства на счетах и в кассе организации, краткосрочные финансовые вложения (на срок до 12 месяцев) и дебиторская задолженность.

В разделе «Капитал и резервы» пассива баланса отражаются собственные источники организации (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и др.).

В разделе «Долгосрочные обязательства» пассива баланса отражаются долгосрочные обязательства организации по заемным средствам (по кредитам банков и займам, предоставленным организации на срок более 12 месяцев).

В разделе «Краткосрочные обязательства» пассива баланса отражаются краткосрочные обязательства организации по заемным средствам (по кредитам банков и займам,

предоставленным организации на срок не более 12 месяцев), а также кредиторская задолженность, доходы будущих периодов и резервы предстоящих расходов.

Образец формы бухгалтерского баланса (форма № 1), рекомендуемый для использования при составлении бухгалтерской отчетности организации, приведен в гл. 19. В этой же главе подробно изложен порядок составления бухгалтерского баланса.

Из формы бухгалтерского баланса видно, что статьи актива и пассива отражаются по отдельным строкам, соответствующим тем или иным показателям баланса, а сами показатели баланса для удобства построчно обозначены соответствующими кодами, приведенными в графе 2 формы бухгалтерского баланса.

Как правило, по каждой отдельной статье актива или пассива баланса отражаются данные по отдельным хозяйственным средствам и источникам их формирования. Однако по некоторым статьям актива или пассива фиксируются обобщенные данные по нескольким хозяйственным средствам и источникам их формирования (например, по строке 214 актива баланса одновременно показываются конечные остатки по готовой продукции и товарам для перепродажи).

Правила оценки отдельных статей бухгалтерского баланса устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Наличие в активе и пассиве баланса графы 3 «На начало отчетного года» и графы 4 «На конец отчетного периода» позволяет определять изменения по отдельным статьям, отражающим остатки по хозяйственным средствам и источникам их формирования.

Как отмечалось ранее, в процессе деятельности организации происходит постоянное движение (оборот) хозяйственных средств и источников их формирования.

Однако эти изменения в связи с отражением в бухгалтерском учете хозяйственных операций путем двойной записи на счетах не могут нарушить равенства итогов актива и пассива баланса.

При этих изменениях могут меняться валюта баланса, а также суммы по отдельным статьям и разделам баланса.

Благодаря двойной записи всякая хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете в одной и той же сумме одновременно на двух счетах бухгалтерского учета.

Применение такой записи приводит к одновременному изменению сразу двух различных статей бухгалтерского баланса и равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается, т.е. сохраняется балансовое равновесие.

## 12. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и источников их формирования на определенную (отчетную) дату и не дает возможности проследить за текущими изменениями в их составе, которые в хозяйственной деятельности организации происходят практически ежедневно.

Непрерывное текущее наблюдение за происходящими изменениями, их учет и контроль возможны лишь при использовании специальных счетов бухгалтерского учета, которые открывают на каждый вид хозяйственных средств и источников их формирования.

**Бухгалтерский счет** представляет собой учетную позицию, применяемую для группировки и регистрации в денежной оценке хозяйственных операций, а также для контроля за движением хозяйственных средств и их источников.

В необходимых случаях на счетах может вестись дополнительный учет операций в натуральных или трудовых измерителях.

Чтобы можно было различать счета, каждому из них присваиваются определенный цифровой номер и наименование.

Аналогично балансу бухгалтерский счет физически можно представить в виде двусторонней таблицы, левую часть которой принято называть словом **«дебет»**, а правую часть - словом **«кредит»**.

В переводе с латинского слово «дебет» означает «он должен», а слово «кредит» - «он верит».

С учетом сказанного бухгалтерский счет можно представить следующим образом:

Номер и наименование счета	
Дебет	Кредит

Исходя из экономической группировки хозяйственных средств и источников их формирования счета бухгалтерского учета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

**Активные счета** предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению.

Увеличение средств отражается по дебету активного счета, а уменьшение средств - по кредиту.

**Пассивные счета** предназначены для учета источников формирования хозяйственных средств по их принадлежности и назначению.

Увеличение источников формирования средств отражается по кредиту пассивного счета, а уменьшение источников формирования средств - по дебету.

**Активно-пассивные счета** содержат признаки как активных, так и пассивных счетов.

Письменная фиксация хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется **записью**.

Сумму записей хозяйственных операций за месяц по дебету счета и кредиту счета принято называть **оборотом по счету**.

Различают **дебетовый оборот** (оборот по дебету счета) и **кредитовый оборот** (оборот по кредиту счета).

На счетах бухгалтерского учета в результате записи тех или иных хозяйственных операций могут скопиться определенные суммы в денежной оценке, которые в конце отчетного месяца составят остатки (сальдо) по счетам. В переводе с итальянского слово «сальдо» означает «расчет».

**Сальдо** (остаток на счетах бухгалтерского учета) представляет собой разницу между дебетовыми и кредитовыми оборотами по счету.

Для удобства остатки на счетах бухгалтерского учета на начало отчетного месяца будем называть «начальным сальдо», а остатки на конец отчетного месяца - «конечным сальдо».

Начальное и конечное сальдо могут быть дебетовыми или кредитовыми.

**Сальдо дебетовое** представляет собой превышение итоговых сумм по дебету счета в сравнении с кредитом. Дебетовое сальдо, как правило, образуется на активных счетах и показывается в активе баланса.

**Сальдо кредитовое** представляет собой превышение итоговых сумм по кредиту счета в сравнении с дебетом. Кредитовое сальдо, как правило, образуется на пассивных счетах и показывается в пассиве баланса.

Сальдо по активно-пассивным счетам может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Примером активно-пассивного счета является счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По дебету данного счета учитываются увеличение дебиторской задолженности и уменьшение кредиторской задолженности, а по кредиту, наоборот, учитываются увеличение кредиторской задолженности и уменьшение дебиторской задолженности. Сальдо по таким счетам не сворачивается и показывается в бухгалтерском учете и отчетности в развернутом виде.

Данные на счетах по учету расчетов организации с другими организациями и физическими лицами в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, - в активе, по которым имеется кредитовое сальдо, - в пассиве баланса. При отсутствии или равенстве дебетовых и кредитовых оборотов по счету отдельные счета могут не иметь остатков на конец отчетного месяца.

При открытии счета в новом отчетном периоде в него необходимо записать начальное сальдо из баланса предыдущего отчетного периода при его наличии.

Очевидно, что начальное сальдо нового отчетного периода (остаток на начало текущего месяца) будет равно конечному сальдо предыдущего отчетного периода (остаток на конец прошлого месяца). При этом на активных счетах начальное сальдо записывается з дебет счета, на пассивных счетах - в кредит счета.

По итогам записи операций на счетах в конце текущего месяца будет образовываться новое конечное сальдо, которое станет начальным сальдо для следующего месяца, и т.д.

В бухгалтерском учете запись сумм, относящихся к тем или иным хозяйственным операциям, производится одновременно на двух счетах по кредиту одного счета и дебету другого счета.

Такой прием отражения хозяйственных операций носит название **двойкой записи**.

С помощью двойной записи устанавливается взаимосвязь объектов бухгалтерского учета и достигается одновременное отражение хозяйственной операции в одной и той же сумме на двух счетах бухгалтерского учета. Например, двойная запись хозяйственной операции, связанной с поступлением денег на расчетный счет из кассы организации, отражает увеличение денежных средств на расчетном счете и одновременно их уменьшение в кассе.

Взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета, возникающая при отражении хозяйственных операций, называется **корреспонденцией счетов**, а сами счета называются **корреспондирующимися**. По приведенному ранее примеру можно сказать, что счет «Касса» корреспондирует со счетом «Расчетные счета».

Записи хозяйственных операций на всех типах счетов бухгалтерского учета и определение конечного сальдо по ним можно представить следующим образом:

#### Активный счет

№ и наименование счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (дебетовое)	
Увеличение средств (дебетовый оборот)	
	Уменьшение средств (кредитовый оборот)
Сальдо конечное (дебетовое)	

#### Расчет конечного дебетового сальдо:

$$СКд = СНд + ДО - КО,$$

где СКд - сальдо конечное дебетовое;

СНд - сальдо начальное дебетовое;

ДО - дебетовый оборот по счету;

КО - кредитовый оборот по счету.

#### Пассивный счет

№ и наименование счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (кредитовое)
	Увеличение источников средств (кредитовый оборот)
Уменьшение источников средств (дебетовый оборот)	
	Сальдо конечное (кредитовое)

Расчет конечного кредитового сальдо:

$$СКк = СНк + КО - ДО,$$

где СКк - сальдо конечное кредитовое;  
СНк - сальдо начальное кредитовое;  
ДО - дебетовый оборот по счету;  
КО - кредитовый оборот по счету.

#### Активно-пассивный счет

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Дебет	"кредит
Сальдо начальное (дебетовое) - дебиторская задолженность	Сальдо начальное (кредитовое) - кредиторская задолженность
1. Увеличение задолженности дебиторов (дебетовый оборот)	2. Увеличение задолженности кредиторам (кредитовый оборот)
3. Уменьшение (погашение) задолженности кредиторам (дебетовый оборот)	4. Уменьшение задолженности дебиторов (кредитовый оборот)
Сальдо конечное (дебетовое) - задолженность дебиторов и кредиторов	Сальдо конечное (кредитовое) - задолженность кредиторам и дебиторам

Как отмечалось ранее, сальдо по активно-пассивным счетам не сворачивается и показывается в бухгалтерском учете и отчетности в развернутом виде (при наличии остатков и по дебету и кредиту счета). Аналитический учет дебиторской и кредиторской задолженности должен вестись отдельно, поэтому при определении конечного сальдо могут возникнуть различные варианты их расчета.

До рассмотрения вариантов расчета конечного сальдо условно примем следующие обозначения:

**СКд1** - сальдо конечное дебетовое - задолженность дебиторов;

**СКд2** - сальдо конечное дебетовое - задолженность кредиторам;

**СНд** - сальдо начальное дебетовое - дебиторская задолженность;

**СКк1** - сальдо конечное кредитовое - задолженность кредиторам;

**СКк2** - сальдо конечное кредитовое - задолженность дебиторам;

**СНк** - сальдо начальное кредитовое - кредиторская задолженность;

**ДО1, 3** - дебетовый оборот по счету (цифры означают порядковый номер операции);

**КО2, 4** - кредитовый оборот по счету (цифры означают порядковый номер операции).

#### Расчет конечного сальдо:

1) задолженность дебиторов сохраняется при условии, что  $СНд + ДО1 > КО4$ :

$$СНд + ДО1 - КО4 = СКд1;$$

2) задолженность дебиторов будет равна нулю (т.е. дебетовое конечное сальдо будет нулевым) при условии, что  $СНд + ДО1 = КО4$ :

$$СНд + ДО1 - КО4 = СКд1 = 0;$$

3) задолженность дебиторов превращается в задолженность кредиторам при условии, что  $СНд + ДО1 < КО4$ :

$$СНд + ДО1 - КО4 = СКк2;$$

4) задолженность кредиторам сохраняется при условии, что  $СНк + КО2 > ДО3$ :

$$СНк + КО2 - ДО3 = СКк1;$$

5) задолженность кредиторам будет равна нулю (т.е. кредитовое конечное сальдо будет нулевым) при условии, что  $СНк + К02 = Д03$ :

$$СНк + К02 - Д03 = СКк1 * 0;$$

6) задолженность кредиторам превращается в задолженность кредиторов при условии, что  $СНк + К02 < Д03$ :

$$СНк + К02 - Д03 = СКд2.$$

Перечень бухгалтерских счетов с их порядковыми номерами и наименованиями устанавливается единым Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее - План счетов).

Порядок применения счетов и отражения в них хозяйственных операций регламентируется Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

В целях единообразия на территории РФ План счетов и Инструкция по его применению устанавливаются для всех организаций централизованно, в частности утверждаются приказом Министерства финансов РФ.

Единый План счетов представляет собой систематизированный **перечень синтетических счетов** бухгалтерского учета с их порядковыми номерами и наименованиями, предназначенных для регистрации и группировки объектов бухгалтерского учета. С помощью этих счетов осуществляется синтетический учет объектов бухгалтерского учета.

Группировка счетов, установленная Планом счетов, приближена к реальной практической деятельности организаций и соответствует новым подходам к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности организаций.

Действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений), имеет следующий вид:

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
<b>Раздел I. Внеоборотные активы</b>		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 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	

1	2	3
<b>Раздел II. Производственные запасы</b>		
Материалы	10	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 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	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
<b>Раздел III. Затраты на производство</b>		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	

1	2	3
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
<b>Раздел IV. Готовая продукция и товары</b>		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
<b>Раздел V. Денежные средства</b>		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
<b>Раздел VI. Расчеты</b>		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	



1	2	3
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по деонизированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
<b>Раздел VII. Капитал</b>		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
<b>Раздел VIII. Финансовые результаты</b>		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж

1	2	3
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
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	

Счета первых двух разделов (разделы **I** и **II**) Плана счетов предусмотрены для учета основных средств, нематериальных активов, оборотных активов и материально-производственных запасов, которые непосредственно формируют затраты на производство (счета раздела **III**) и составляют основу готовой продукции (счета раздела **IV**).

Далее по счетам разделов **V** и **VI** ведется учет расчетов и денежных средств, как зачисляемых при производстве продукции, так и получаемых в результате продажи продукции.

Наконец, по счетам разделов **VII** и **VIII** формируются финансовые результаты, в том числе от продажи продукции, и осуществляется формирование капитала организации.

*Синтетический учет* представляет собой учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Синтетические счета являются счетами первого порядка и в Плане счетов обозначены двузначными номерами от 01 до 99 включительно.

Примеры счетов: 01 «Основные средства», .... 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и т.д.

Синтетические счета Плана счетов подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные счета.

Всего в ПУшне счетов предусмотрено использование 62 синтетических счетов. Неиспользуемые в настоящее время номера счетов оставлены как резервные.

Синтетические счета Плана счетов, как правило, соответствуют конкретным статьям баланса. Однако по некоторым статьям актива или пассива баланса могут фиксироваться обобщенные данные по нескольким счетам.

Распределение синтетических счетов Плана счетов по трем указанным выше типам можно представить в виде следующей таблицы:

Тип счета	Порядковые номера счетов
Активные счета	01, 03, 04, 07, 08, 09, 10, 11, 15, 19, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 40, 41, 43, 44, 45, 46, 50, 51, 52, 55, 57, 58, 73, 81, 94, 97
Пассивные счета	02, 05, 14, 42, 59, 63, 66, 67, 68, 69, 70, 80, 82, 83, 86, 96, 98
Активно-пассивные счета	16, 60, 62, 71, 75, 76, 77, 79, 84, 90, 91, 99

Для более подробной характеристики объектов бухгалтерского учета в развитие отдельных синтетических счетов ведутся записи аналитического учета, сочетающие в необходимых случаях стоимостные (денежные) показатели этих объектов с их натуральными показателями.

*Аналитический учет* представляет собой учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Синтетические счета, не требующие ведения аналитического учета, называются *простыми*. К простым счетам относятся: счет 51 «Расчетные счета», счет 57 «Переводы в пути» и др.

Синтетические счета, требующие ведения аналитического учета, называются *сложными*. К сложным счетам относятся: счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Наиболее крупные позиции аналитического учета, предусмотренные в Плане счетов, называются *субсчетами* (счетами второго порядка).

Субсчета предназначены для группировки данных аналитического учета и используются для получения обобщенных данных в дополнение к данным синтетических счетов.

Субсчета могут быть обозначены совокупностью трех или четырех цифр (4 цифры используются при большом количестве субсчетов, относящихся к одному синтетическому счету). При обозначении субсчетов две первые цифры представляют порядковый номер синтетического счета, а третья или третья и четвертая цифры являются порядковым номером субсчета внутри данного счета.

Примеры субсчетов: 08-4 «Приобретение основных средств», 10-8 «Строительные материалы», 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и т.д.

Перечень субсчетов носит рекомендательный характер. Субсчета применяются организациями исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности.

В отличие от синтетических счетов организация может уточнять содержание субсчетов, приведенных в Плате счетов, исключать или объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

По синтетическим счетам с большой номенклатурой аналитических позиций аналитический учет ведется обычно параллельно синтетическому учету: пообъектный учет основных средств, сортовой учет материалов, учет производственных затрат по объектам и статьям калькуляции и т.п.

Остатки и обороты аналитических счетов, открытых в дополнение конкретного синтетического счета, должны быть равны остаткам и оборотам этого синтетического счета.

Тем самым должно быть соблюдено одно из требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета, а именно - требование непротиворечивости, предусматривающее обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам\* по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Рассмотрим связь между синтетическими счетами, их субсчетами и аналитическими счетами на следующем примере.

Пример. Допустим, что типография для издания книг применяет следующие материалы: газетную бумагу и картон для обложки.

В начале месяца типография располагала материалами для издания книг на сумму 10 000 руб. и вела их учет в денежном выражении на синтетическом счете 10 «Материалы». За текущий месяц для издания очередной книги в производство было отпущено материалов (газетной бумаги и картона) на сумму 25 500 руб.

Запись данной хозяйственной операции на активном синтетическом счете 10 «Материалы» и определение конечного сальдо можно представить следующим образом:

#### 10 «Материалы»

Дебет	Кредит
СНд = 100 000	
	КО = 25 500
ДО = 0	
СКд = 74 500	

Очевидно, что данные счета 10 «Материалы» являются недостаточными, так как не позволяют узнать, какие материалы и в каком количестве находились на складах, какие материалы и в каком количестве были переданы в производство для издания очередной книги.

Эти данные можно получить только с помощью аналитических счетов, которые должны открываться на каждый вид материалов с указанием их наименования, количества, цены и др.

Так как по условиям примера в типографии имеются два вида материалов, то следует открыть два аналитических счета:

#### Бумага газетная

Единица измерения - кг

Цена - 15 руб. за 1 кг

Дебет			Кредит		
Содержание операции	Количество, кг	Сумма, руб.	Содержание операции	Количество, кг	Сумма, руб.
СНд	6000	90 000			
			Отпущено в производство	1500	22 500
Оборот за месяц	0	0	Оборот за месяц	1500	22 500
СКд	4500	67 500			

**Картон для обложки**  
 Единица измерения - лист  
 Цена - 10 руб. за 1 лист

Дебет			Кредит		
Содержание операции	Количество, л.	Сумма, руб.	Содержание операции	Количество, л.	Сумма, руб.
СНд	1000	10 000			
			Отпущено в производство	300	3000
Оборот за месяц	0	0	Оборот за месяц	300	3000
СКд	700	7000			

В конце месяца данные, полученные по аналитическим счетам, сверяются с данными синтетического счета, к которому они были открыты.

СНд (дебетовый остаток на начало месяца):

90 000 руб. + 10 000 руб. = 100 000 руб.

ДО (оборот по дебету): 0 + 0 = 0 руб.

КО (оборот по кредиту): 22 500 руб. + 3000 руб. = 25 500 руб.

СКд (дебетовый остаток на конец месяца):

67 500 руб. + 7000 руб. = 74 500 руб.

По результатам сверки видно, что остатки и обороты аналитических счетов совпадают с остатками и оборотами синтетического счета 10 «Материалы»:

Для ведения аналитического учета применяются различного рода специальные карточки: карточки количественно-суммового учета, контокоррентные карточки и т.п.

Карточки количественно-суммового учета открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями. Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественный и суммовой учет, а на складах и в подразделениях - только количественный учет.

В карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца.

Кроме того, ежемесячно производится сверка данных в карточках, ведущихся в бухгалтерской службе, с данными в карточках складов и подразделений.

Если аналитический учет не требует количественного отражения (например, аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками), то можно применять контокоррентные карточки.

Кроме синтетических счетов и субсчетов в Плане счетов предусмотрены счета, в которых хозяйственные операции отражают не двойной, а простой записью в дебет или кредит одного счета. Такие счета называются **забалансовыми** и служат для учета материальных ценностей, не принадлежащих организации, а также некоторых других объектов учета.

В Плане счетов насчитывается 11 таких счетов. Сальдо забалансовых счетов не включается в бухгалтерский баланс.

Организации - субъекты малого предпринимательства могут использовать меньшее количество счетов для учета объектов бухгалтерского учета. Перечень счетов, предназначенных для использования малыми предприятиями, установлен Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н (данный материал подробно рассмотрен в п. 15 настоящей главы).

Обычно организациям не требуется использование в своей деятельности всех счетов и субсчетов, предусмотренных типовым Планом счетов. Поэтому организации имеют право составлять для себя так называемый рабочий план счетов организации.

Рабочий план счетов организации должен разрабатываться на основе типового Плана счетов с учетом специфики деятельности организации и учитывать требования своевременности и полноты бухгалтерского учета и отчетности. В рабочем Плате счетов должно быть предусмотрено необходимое количество субсчетов, которые могут быть выбраны из типового Плана счетов и/или добавлены организацией самостоятельно. При разработке рабочего Плана счетов также должна быть обеспечена полнота аналитических счетов с указанием их кодовых обозначений.

### 13. ОТРАЖЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Как отмечалось ранее, после совершения любой хозяйственной операции происходят изменения в составе имущества и обязательств организации.

На первой стадии процесса бухгалтерского учета изменения, происшедшие в составе имущества и обязательств организации в результате совершения хозяйственных операций, подтверждаются первичными учетными документами. На второй стадии процесса бухгалтерского учета производятся перенос сведений из первичных учетных документов в учетные регистры и их систематизация путем отражения на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Для выполнения второй стадии сведения о хозяйственных операциях, содержащиеся в первичных учетных документах, необходимо предварительно зарегистрировать и записать на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Документационное оформление корреспонденции счетов по той или иной совершенной хозяйственной операции называется **бухгалтерской проводкой**.

Основная задача при составлении бухгалтерской проводки заключается в правильной записи наименования дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы хозяйственной операции.

Правильное определение корреспонденции счетов, отражающих совершенную хозяйственную операцию, является одним из ответственных моментов при ведении бухгалтерского учета.

Для правильного составления бухгалтерской проводки необходимо следующее:

- определить характер хозяйственной операции, приводящей к изменению в состоянии хозяйственных средств и источников их формирования;
- правильно выбрать из Плана счетов корреспондирующие счета;
- определить типы корреспондирующих счетов по отношению к балансу (активный или пассивный);
- отразить методом двойной записи совершенную хозяйственную операцию.

В соответствии со структурой построения баланса и бухгалтерских счетов в левой части бухгалтерской проводки должна указываться сумма по дебету одного из корреспондирующих счетов, а в правой части – по кредиту другого корреспондирующего счета.

Бухгалтерские проводки могут составляться и отражаться непосредственно на первичных учетных документах, которыми оформляются совершенные хозяйственные операции, на специальных бланках, в специальных книгах (журналах) или других установленных учетных регистрах.

Если при составлении бухгалтерской проводки для отражения хозяйственной операции участвуют только два корреспондирующих счета, то такая бухгалтерская проводка называется **простой**.

Несмотря на многообразие совершаемых в любой организации хозяйственных операций, в конечном счете, все операции сводятся к четырем типам.

К **первому типу** относятся хозяйственные операции, вызывающие изменения в составе и размещении средств.

Следовательно, хозяйственные операции первого типа приводят к одновременному изменению только тех статей баланса, которые находятся в его активе.

В данном случае происходит перераспределение сумм внутри актива баланса, а валюта баланса (итоги актива и пассива баланса) при этом остается без изменений.

Ко **второму типу** относятся хозяйственные операции, приводящие к изменению источников формирования хозяйственных средств.

Следовательно, хозяйственные операции второго типа приводят к одновременному изменению только тех статей баланса, которые находятся в его пассиве.

В данном случае происходит перераспределение сумм внутри пассива баланса, а валюта баланса при этом остается без изменений.

К **третьему типу** относятся хозяйственные операции, приводящие к одновременному **увеличению** как состава средств, так и источников их формирования.

Следовательно, хозяйственные операции третьего типа приводят к одновременному изменению (в сторону увеличения) как статей актива, так и статей пассива баланса.

В данном случае валюта баланса увеличивается.

К **четвертому типу** относятся хозяйственные операции, приводящие к одновременному **уменьшению** как состава средств, так и источников их формирования.

Следовательно, хозяйственные операции четвертого типа приводят к одновременному изменению (в сторону уменьшения) как статей актива, так и статей пассива баланса.

В данном случае валюта баланса уменьшается.

Рассмотрим все перечисленные типы хозяйственных операций на конкретных примерах.

При этом допустим, что все хозяйственные операции были совершены в течение одного месяца (например, за январь 2006 г.) и перед совершением этих операций организация имела следующий начальный бухгалтерский баланс:

**Начальный бухгалтерский баланс на 1 января 2006 г.**

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	30 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	10 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	70 000
Касса (50)	25 000	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	60 000
Расчетные счета (51)	80 000	перед персоналом организации (70)	20 000
<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>

**Пример 1.** Первый тип - хозяйственная операция, вызывающая изменения в составе и размещении средств.

Поступили в кассу организации с расчетного счета в банке на хозяйственные нужды 5000 руб. Данная операция вызывает изменения на счетах 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета». Происходит увеличение на 5000 руб. денежных средств в кассе организации и уменьшение на 5000 руб. денежных средств на расчетном счете в банке.

В соответствии с Планом счетов оба корреспондирующих счета являются активными. Для активных счетов увеличение средств должно отражаться по дебету счета, а уменьшение средств - по кредиту счета:

<b>Активные счета</b>			
<b>50 «Касса»</b>		<b>51 «Расчетные счета»</b>	
<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>	<b>Дебет</b>	<b>Кредит</b>
СНд = 25 000		СНд = 80 000	
ДО = 5000	—	—	КО = 5000
СКд = 30 000		СКд = 75 000	

Бухгалтерскую проводку по совершенной хозяйственной операции можно представить различным образом:

1-й вариант - с использованием наименований счетов:

Дебет счета «Касса» - 5000 руб.

Кредит счета «Расчетные счета» - 5000 руб.

2-й вариант - с использованием только порядковых номеров счетов:

Дт 50 - 5000 руб.

Кт 51 - 5000 руб.

3-й вариант - с использованием двойной записи и порядковых номеров корреспондирующих счетов:

Дт 50/ Кт 51 - 5000 руб.

В результате совершенной операции сальдо на одном активном счете (50) увеличилось, а на другом активном счете (51) уменьшилось.

В данном случае произошло перераспределение суммы в размере 5000 руб. внутри актива баланса и валюта баланса остается без изменений.

Баланс после этой хозяйственной операции примет следующий вид (здесь и далее жирным шрифтом выделены изменившиеся суммы):

#### Бухгалтерский баланс после совершения первой операции

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	30 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	10 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	70 000
Касса (50)	<b>30 000</b>	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	60 000
Расчетные счета (51)	<b>75 000</b>	перед персоналом организации (70)	20 000
<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>

Пример 2. Второй тип - хозяйственная операция, приводящая к изменению источников формирования хозяйственных средств.

Погашен краткосрочный заем сторонней организации за счет полученного долгосрочного кредита банка на сумму 50 000 руб. (без зачисления средств на расчетный счет организации).

Такая операция вызывает изменения на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Происходит увеличение на 50 000 руб. задолженности по долгосрочным кредитам банка и уменьшение на 50 000 руб. задолженности по краткосрочным займам.

5 соответствии с Планом счетов оба корреспондирующих счета являются пассивными. Для пассивных счетов увеличение источников средств должно отражаться по кредиту счета, а уменьшение источников средств - по дебету счета:

#### Пассивные счета

##### 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Дебет	Кредит
-	СНк = 70 000
ДО = 50 000	-
-	СКк = 20 000

##### 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Дебет	Кредит
-	СНк = 10 000
-	КО = 50 000
-	СКк = 60 000



Бухгалтерская проводка по указанной выше хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дт 66 - 50 000 руб.

Кт 67 - 50 000 руб.

или Дт 66/ Кт 67 - 50 000 руб.

В результате совершенной операции сальдо на одном пассивном счете (67) увеличилось, а на другом пассивном счете (66) - уменьшилось.

В данном случае произошло перераспределение суммы в 50 000 руб. внутри пассива баланса, а валюта баланса при этом остается без изменений.

Баланс после этой хозяйственной операции примет следующий вид:

### Бухгалтерский баланс после совершения второй операции

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	30 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	60 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	20 000
Касса (50)	30 000	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	60 000
Расчетные счета (51)	75 000	перед персоналом организации (70)	20 000
<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>200 000</b>

Пример 3. Третий тип - хозяйственная операция, приводящая к одновременному увеличению и состава средств, и источников их формирования.

Начислена заработная плата производственному персоналу на сумму 10 000 руб. Данная операция вызывает изменения на счетах 20 «Основное производство» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Происходит увеличение затрат незавершенного основного производства на 10 000 руб. и увеличение задолженности по заработной плате перед производственным персоналом организации на 10 000 руб.

В соответствии с Планом счетов счет 20 является активным, а счет 70 - пассивным.

Для активных счетов увеличение средств должно отражаться по дебету счета, а для пассивных счетов увеличение источников средств должно отражаться по кредиту счета.

В результате совершенной операции конечное сальдо увеличится и на активном счете (20), и на пассивном счете (70).

Таким образом, изменятся статьи и актива, и пассива баланса, что приводит к изменению и валюты баланса. Валюта баланса станет больше на 10 000 руб., но балансовое равенство сохранится.

Схематически бухгалтерскую проводку по данной операции можно представить следующим образом:

#### Активный счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
СНд = 30 000	
ДО = 10 000	—
СКд = 40 000	

#### Пассивный счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет	Кредит
	СНк = 20 000
—	КО = 10 000
	СКк = 30 000

Бухгалтерская проводка по указанной выше хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дт 20 - 10 000 руб.  
Кт 70 - 10 000 руб.  
или Дт 20 /Кт 70 - 10 000 руб.

Баланс после этой хозяйственной операции примет следующий вид:

**Бухгалтерский баланс после совершения третьей операции**

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	40 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	60 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	20 000
Касса (50)	30 000	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	60 000
Расчетные счета (51)	75 000	перед персоналом организации (70)	30 000
<b>Баланс</b>	<b>210 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>210 000</b>

**Пример 4.** Четвертый тип - хозяйственная операция, приводящая к одновременно уменьшению и состава средств, и источников их формирования.

Выдана из кассы организации заработная плата производственному персоналу в сумме 20 000 руб. Данная операция вызывает изменения на счетах 50 «Касса» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Происходит уменьшение на 20 000 руб. денежных средств в кассе организации и уменьшение задолженности по заработной плате перед производственным персоналом организации на 20 000 руб.

В соответствии с Планом счетов счет 50 является активным, а счет 70 - пассивным.

Для активных счетов уменьшение средств должно отражаться по кредиту счета, а для пассивных счетов уменьшение источников средств должно отражаться по дебету счета.

Схематически бухгалтерскую проводку по данной операции можно представить следующим образом:

**Активный счет 50  
«Касса»**

Дебет	Кредит
Снд = 30 000	
—	Кк = 20 000
СКд = 10 000	

**Пассивный счет 70  
«Расчеты с персоналом  
по оплате труда»**

Дебет	Кредит
	Снк = 30 000
Дк = 20 000	—
	СКк = 10 000

Бухгалтерская проводка по указанной выше хозяйственной операции будет иметь следующий вид:

Дт 70 - 20 000 руб.  
Кт 50 - 20 000 руб. -  
или Дт 70/ Кт 50 - 20 000 руб.

В результате совершенной операции конечное сальдо уменьшилось и на активном счете (50), и на пассивном счете (70).

Таким образом, изменились статьи и актива и пассива баланса, что приводит к изменению и валюты баланса.

Валюта баланса станет меньше на 20 000 руб., но балансовое равенство сохранится.

Баланс после этой хозяйственной операции примет следующий вид;

Бухгалтерский баланс после совершения четвертой операции

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	40 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	60 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	20 000
Касса (50)	10 000	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	60 000
Расчетные счета (51)	75 000	перед персоналом орга- низации (70)	10 000
<b>Баланс</b>	<b>190 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>190 000</b>

Бухгалтерские проводки, в которых для отражения хозяйственных операций участвуют более двух корреспондирующих счетов, называются **сложными**. В сложных бухгалтерских проводках один счет корреспондирует с двумя и более счетами.

Пример 5. Допустим, что с расчетного счета в банке погашены задолженность по краткосрочным займам на 10 000 руб. и задолженность поставщику в сумме 50 000 руб.

Данная операция вызывает изменения на счетах 51 «Расчетный счет», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Происходит уменьшение на 60 000 руб. денежных средств на расчетном счете в банке, а также уменьшение задолженности по краткосрочным займам на 10 000 руб. и задолженности поставщикам на 50 000 руб.

В соответствии с Планом счетов счет 51 является активным, счет 66 - пассивным. Счет 60 является активно-пассивным, но в данном случае он выступает с позиций пассивного счета, так как дебетового сальдо по нему не имеется. Для активных счетов уменьшение средств должно отражаться по кредиту счета, а для пассивных счетов уменьшение источников средств должно отражаться по дебету счета.

Схематически бухгалтерскую проводку по данной операции можно представить следующим образом (при использовании данных баланса, полученных после четвертой операции):

**Активный счет 51**  
**«Расчетные счета»**

**Активно-пассивный счет 60**  
**«Расчеты с поставщиками**  
**и подрядчиками»**

Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
СНд = 75 000		СНд = 0	СНк = 60 000
—	КО = 60 000	ДО = 50 000	—
СКд = 15 000		СКд = 0	СКк = 10 000

**Пассивный счет 66**  
**«Расчеты по краткосрочным**  
**кредитам и займам»**

Дебет	Кредит
	СНк = 20 000
ДО = 10 000	—
	СКк = 10 000

Сложная бухгалтерская проводка по совершенной хозяйственной операции отразится следующим образом:

**Дт 60** - 50 000 руб.

**Дт 66** - 10 000 руб.

**Кт 51** - 60 000 руб.

В результате совершенной операции конечное сальдо уменьшилось на всех счетах: на активном счете 51, на пассивном счете 66 и на активно-пассивном счете 60.

Таким образом, изменились статьи и актива, и пассива баланса, что приводит к изменению и валюты баланса.

Валюта баланса станет меньше на 60 000 руб., но балансовое равенство сохранится.

Баланс (будем считать его конечным или заключительным) после *этф* хозяйственной операции примет следующий вид:

#### Заключительный бухгалтерский баланс на 31 января 2006 г.

Актив баланса (хозяйственные средства)	Сумма, руб.	Пассив баланса (источники формирования хозяйственных средств)	Сумма, руб.
Материалы (10)	20 000	Уставный капитал (80)	40 000
Затраты в незавершенном производстве (20)	40 000	Долгосрочные кредиты банков (67)	60 000
Готовая продукция (43)	45 000	Краткосрочные займы (66)	10 000
Касса (50)	10 000	Кредиторская задолженность, в том числе: поставщикам (60)	10 000
Расчетные счета (51)	15 000	перед персоналом орга- низации (70)	10 000
<b>Баланс</b>	<b>130 000</b>	<b>Баланс</b>	<b>130 000</b>

В практической деятельности бухгалтеру не требуется составление баланса после совершения каждой хозяйственной операции.

Все совершенные хозяйственные операции должны обобщаться за определенный отчетный период, как правило, за месяц.

Сама форма баланса должна составляться и представляться в налоговую инспекцию в составе промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности (подробнее - см. гл. 19).

Для обобщения итогов за месяц и проверки правильности записей на синтетических счетах бухгалтерского учета предусмотрено составление так называемых оборотных ведомостей.

**Оборотная ведомость** - это способ табличного обобщения учетных данных по счетам бухгалтерского учета.

Оборотная ведомость представляет собой таблицу, содержащую следующие графы (столбцы):

- номер счета;
- наименование счета;
- сальдо на начало месяца по каждому счету с разбивкой по дебету и кредиту счета;
- оборот за месяц по каждому счету с разбивкой по дебету и кредиту счета;
- сальдо на конец месяца по каждому счету с разбивкой по дебету и кредиту счета.

В последней строке оборотной ведомости отражаются итоги по начальному сальдо, обороту за месяц и конечному сальдо.

Форма оборотной ведомости по синтетическим счетам представлена на следующей странице.

В представленной оборотной ведомости использованы начальный и заключительный балансы, а также данные по хозяйственным операциям, отраженным в предыдущих пяти примерах настоящего пункта.

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам за январь 2006 г.**

№ счета	Наименование счета	Сальдо на 01.01.2006		Оборот за месяц		Сальдо на 31.01.2006	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
10	Материалы	20 000	–	–	–	20 000	–
20	Основное производство	30 000	–	10 000	–	40 000	–
43	Готовая продукция	45 000	–	–	–	45 000	–
50	Касса	25 000	–	5000	20 000	10 000	–
51	Расчетные счета	80 000	–	–	65 000	15 000	–
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	–	60 000	50 000	–	–	10 000
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	–	70 000	60 000	–	–	10 000
67	Расчеты по долго- срочным кредитам и займам	–	10 000	–	50 000	–	60 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	–	20 000	20 000	10 000	–	10 000
80	Уставный капитал	–	40 000	–	–	–	40 000
<b>Итого:</b>		200 000	200 000	145 000	145 000	130 000	130 000

При составлении оборотных ведомостей по синтетическим счетам необходимо иметь в виду следующие их особенности:

- итоги по дебету и кредиту начального сальдо должны быть равны между собой;
- итоги оборотов по дебету и кредиту за месяц должны быть равны между собой;
- итоги по дебету и кредиту конечного сальдо должны быть равны между собой.

Соблюдение этих трех равенств свидетельствует о правильности записей на всех синтетических счетах.

Несоблюдение этих трех равенств свидетельствует о допущенных ошибках при отражении в учете тех или иных хозяйственных операций.

Например, сумма по той или иной операции могла быть записана по дебету одного счета и не отражена по кредиту другого счета, т.е. была нарушена корреспонденция счетов.

В то же время могут быть случаи, когда все равенства в оборотной ведомости соблюдены, однако ошибки в учете все равно возможны.

Например, это может быть, когда та или иная операция была пропущена или, наоборот, записана дважды и т.п. Для исключения этих ошибок рекомендуется итоги оборотов за месяц оборотной ведомости сверять с итогами оборотов, полученным по другим документам (журналам учета хозяйственных операций, регистрационным журналам и т.п.).

Итоги оборотов за месяц, отраженные в оборотной ведомости, должны быть равны итогам, полученным по этим документам.

Кроме оборотной ведомости по синтетическим счетам должны составляться оборотные ведомости по аналитическим счетам.

В конце отчетного периода итоги оборотных ведомостей по аналитическим счетам сверяются с итогами оборотов по синтетическим счетам. Эти итоги должны быть тождественны (равны).

Оборотная ведомость по синтетическим счетам, составленная за последний месяц того или иного квартала отчетного года, служит основой для составления промежуточного или годового бухгалтерского баланса организации.

#### 14. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Сведения о совершенных хозяйственных операциях, содержащиеся в принятых к учету первичных учетных документах и отраженные с помощью бухгалтерских проводок на соответствующих счетах бухгалтерского учета, должны систематизироваться, записываться и накапливаться в учетных регистрах бухгалтерского учета. Эти сведения называются **учетными данными**, а их совокупность - **учетной информацией**.

В учетных регистрах хранится вся учетная информация, которая служит основой для составления бухгалтерской отчетности организации, а также может быть использована для целей управления организацией.

**Учетные регистры** представляют собой документы в виде специальных табличных форм, приспособленных для регистрации, группировки и обобщения данных бухгалтерского учета о наличии хозяйственных средств и операциях с ними.

Хозяйственные операции должны отражаться в учетных регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Учетные регистры имеют различные формы и могут вестись в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на машинных носителях информации.

Примерами различных форм бухгалтерских книг являются кассовая книга, Главная книга и др. Примерами различных форм бухгалтерских карточек являются карточки учета материалов, инвентарные карточки учета объектов основных средств, карточка учета нематериальных активов и др.

Примерами различных форм учетных регистров в виде отдельных свободных листов являются мемориальные ордера, журналы-ордера и др. Все виды указанных учетных регистров также могут быть сформированы с помощью различных бухгалтерских программ при использовании компьютерной техники.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Министерством финансов РФ, органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, или федеральными органами исполнительной власти.

Учетные регистры по назначению классифицируются на **хронологические** (регистрационный журнал), **систематические** (Главная книга) и **комбинированные** (журналы-ордера).

По содержанию учетные регистры подразделяются на **синтетические** (Главная книга) и **аналитические** (карточки).

По форме учетные регистры бывают двусторонними, односторонними, табличными и шахматными.

В зависимости от выбранной формы бухгалтерского учета сочетание используемых учетных регистров может быть различным.

Под **формой бухгалтерского учета** следует понимать последовательность обработки первичных учетных документов, записей в учетных регистрах вплоть до составления бухгалтерской отчетности.

Организациям для осуществления постановки бухгалтерского учета предоставлено право самостоятельного выбора той или иной формы бухгалтерского учета при соблюдении ими общих методических принципов ведения бухгалтерского учета.

В настоящее время наиболее распространенными являются следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- журнал-главная;
- журнально-ордерная;
- автоматизированная.

Выбор организацией той или иной формы бухгалтерского учета зависит от содержания и масштабов деятельности организации, уровня автоматизации (компьютеризации) учетных работ.

**Мемориально-ордерная форма учета.** По этой форме учета хронологическая и систематическая записи ведутся отдельно.

Сначала на основе первичных учетных документов, отражающих совершенную хозяйственную операцию, составляется бухгалтерская проводка.

По этой форме учета составление бухгалтерских проводок производится на специальных бланках, называемых мемориальными ордерами.

**Мемориальный ордер** - это документ, содержащий указание об отражении хозяйственной операции на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Рассмотрим примеры составления мемориальных ордеров (номера ордеров и даты их составления взяты условно).

1. Мемориальный ордер, отражающий бухгалтерскую проводку по поступлению в кассу организации с расчетного счета в банке на хозяйственные нужды 5000 руб.

#### Мемориальный ордер № 1

Записать за январь 2006 г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Приходный кассовый ордер	50 «Касса»	51 «Расчетные счета»	5000

12.01.2006

Бухгалтер: Иванова

Приложение на 1 листе

Для облегчения записей в мемориальных ордерах допускается не писать наименования счетов, а указывать только номера корреспондирующих счетов.

2. Мемориальный ордер, отражающий бухгалтерскую проводку по погашению задолженности поставщику в сумме 50 000 руб.

#### Мемориальный ордер № 2

Записать за январь 2006 г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Выписка из расчетного счета	60	51	50 000

16.01.2006

Бухгалтер: Иванова

Приложение на 1 листе

3. Мемориальный ордер, отражающий бухгалтерскую проводку по выдаче заработной платы работникам организации в сумме 20 000 руб.

#### Мемориальный ордер № 3

Записать за январь 2006 г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Расчетно-платежная ведомость	70	50	20 000

18.01.2006

Бухгалтер: Иванова

Приложение на 1 листе

4. Мемориальный ордер, отражающий бухгалтерскую проводку по начислению заработной платы производственному персоналу на сумму 10 000 руб.

#### Мемориальный ордер № 4

Записать за январь 2006 г.

Основание (ссылка на документы или содержание записи)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
Расчетно-платежная ведомость	20	70	10 000

31.01.2006

Бухгалтер: Иванова

Приложение на 1 листе ~

Для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций мемориальные ордера должны быть зарегистрированы в хронологическом порядке.

Регистрация мемориальных ордеров в хронологической последовательности совершения операций называется **хронологической записью** и производится в специальном регистрационном журнале.

Регистрационные журналы открываются на месяц, и в них указываются порядковый номер, дата составления и сумма по каждому мемориальному ордеру. В конце месяца в регистрационном журнале подводится итог сумм по всем мемориальным ордерам.

Ниже представлен пример заполнения регистрационного журнала на основе данных, взятых из ранее составленных мемориальных ордеров.

#### РЕГИСТРАЦИОННЫЙ ЖУРНАЛ

за январь 2006 г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата составления ордера	Сумма по мемориальному ордеру, руб.
1	12 января	5000
2	16 января	50 000
3	18 января	20 000
4	31 января	10 000
<b>Итого</b>		<b>85 000</b>

На основании мемориальных ордеров производятся записи по счетам бухгалтерского счета в Главной книге.

Процедура отражения хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета в Главной книге называется **систематической записью**.

Для осуществления записей в Главной книге открывают счета синтетического учета, которые используются в данной организации.

По всем используемым счетам ведется ежемесячная регистрация мемориальных ордеров. Форма счетов Главной книги предусматривает разбивку каждого корреспондирующего счета по дебету и кредиту.

Форма и пример заполнения Главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на основе некоторых данных, взятых из ранее составленных мемориальных ордеров, представлены на следующей странице.

Особенность Главной книги состоит в том, что на ее отдельных счетах осуществляется только текущих оборотов за отчетный период.



**ГЛАВНАЯ КНИГА**

**Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Дебет

Кредит

Дата	№ мемориального ордера	С кредита счетов			Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	В дебет счетов			Итого по кредиту
		№ 50	№ __	№ __				№ 20	№ __	№ __	
18.01.2006	3	20 000			20 000	31.01.2006	4	10 000			10 000
<b>Оборот</b>		20 000			20 000	<b>Оборот</b>		10 000			10 000

Начальное и конечное сальдо по Главной книге не определяются. Для определения конечного сальдо, контроля итога оборотов по дебету и кредиту счетов и формирования нового баланса необходимо ежемесячно составлять оборотные ведомости. Начальным сальдо в оборотной ведомости отчетного месяца служит конечное сальдо из оборотной ведомости предыдущего месяца. Итог оборотов по дебету и кредиту оборотной ведомости должен совпадать с итогом оборота, полученным по регистрационному журналу.

Аналитический учет при этой форме бухгалтерского учета ведется в регистрах аналитического учета (карточках, ведомостях и т.д.). В эти регистры переносятся данные из первичных учетных документов, прилагаемых к мемориальным ордерам.

Основным недостатком данной формы бухгалтерского учета является необходимость значительных трудозатрат при ручном учете из-за многократного дублирования записей из мемориальных ордеров в различных учетных регистрах: в хронологических (регистрационный журнал), систематических (Главная книга) и аналитических (карточках, ведомостях).

Схематически мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета представлена на рис. 1.4.

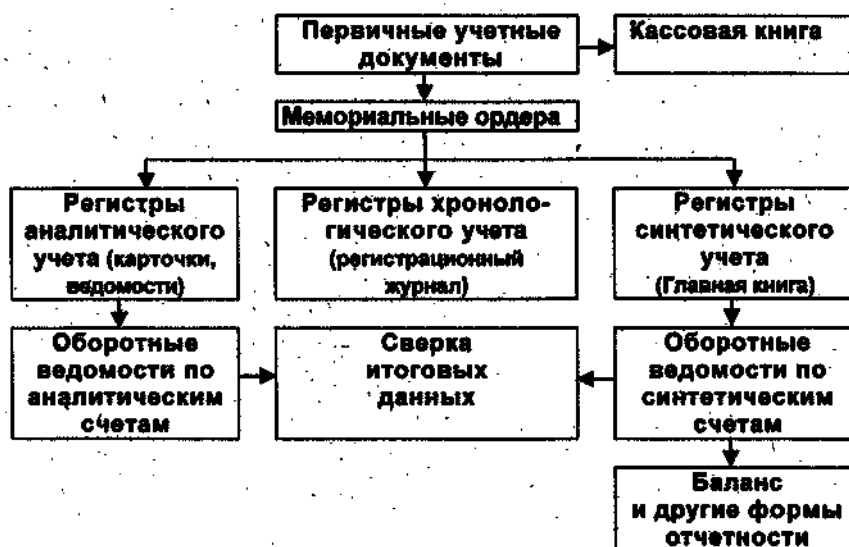


Рис. 1.4. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

**Журнал-главная.** Эта форма является простой и удобна для применения в небольших организациях, в том числе на малых предприятиях. Начинающие бухгалтеры достаточно быстро осваивают методологию учета по этой форме, не тратя время на технику заполнения сложных учетных регистров.

Журнал-главная совмещает хронологическую и систематическую (синтетическую) запись, т.е. как бы совмещает в себе регистрационный журнал и Главную книгу, применяемые при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета.

Сначала на основе первичных учетных документов, отражающих совершенную хозяйственную операцию, составляется бухгалтерская проводка.

Бухгалтерская проводка может быть составлена как на самом первичном учетном документе, которым оформляется совершенная хозяйственная операция (например, на приходном кассовом ордере, на выписке с расчетного счёта и т.д.), так и на мемориальных ордерах.

Записи в книгу «Журнал-главная» заносятся в следующем порядке:

- записываются остатки на начало отчетного периода;
- записываются все совершенные хозяйственные операции;

- определяется оборот за отчетный период;
- выводятся остатки на конец отчетного периода.

Полученные остатки на конец отчетного периода служат основанием для составления бухгалтерского баланса. Тем самым при использовании этой формы учета не требуется составление оборотных ведомостей по синтетическим счетам.

Форма книги «Журнал-главная» имеет следующий вид:

Дата	№ операции	Документ и содержание операции	Сумма оборота	Счет №__		Счет №__		И т.д.	
				Д	К	Д	К	Д	К

Аналитический учет по этой форме бухгалтерского учета ведется в регистрах аналитического учета (карточки, ведомости и т.д.). В эти регистры переносятся данные из первичных учетных документов. В конце отчетного периода по счетам аналитического шляются оборотные ведомости, итоги которых сверяются с итогами оборотов по синтетическим счетам книги «Журнал-главная». Эти итоги должны быть равны. Схематически форма бухгалтерского учета «Журнал-главная» представлена на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»

Журнально-ордерная форма учета. Эта форма учета используется при больших объемах хозяйственной деятельности в условиях ручной обработки информации. Она позволяет в значительной степени организовать параллельное ведение учета на разных его участках.

Журнально-ордерная форма учета основана на использовании принципа накопления данных первичных документов по всем разделам бухгалтерского учета.

Накапливание и систематизация данных первичных документов, производимые в учетных регистрах, дают возможность отразить все подлежащие учету хозяйственные средства и исключают необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно — как единый рабочий процесс. В связи с этим журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Аналитический и синтетический учет осуществляется, как правило, совместно в единой системе записей. Карточки аналитического учета могут быть заведены, в виде исключения, по некоторым видам расчетов, по которым имеется значительное количество, лицевых счетов,

В единой журнально-ордерной форме учета применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

В целях обеспечения рациональной техники обобщения или группировки некоторых учетных данных кроме указанных регистров могут применяться специальные разработанные таблицы.

Основными учетными регистрами по этой форме бухгалтерского\* учета являются журналы-ордера.

Вспомогательные ведомости применяются в тех случаях, когда требующиеся аналитические показатели сложно обеспечить непосредственно в журналах-ордерах. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

Журналы-ордера открываются на месяц.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен **кредитовый признак** регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Синтетические данные регистрируются по данным первичных документов только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

В порядке исключения, кассовые операции, операции по расчетному счету и по зачету взаимных требований регистрируются как по кредиту, так и по дебету счетов, предназначенных для учета указанных операций. Это делается в целях контроля и для того, чтобы не разобщать кассовые и банковские документы для записей в различных журналах-ордерах.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу. Оборотная ведомость не составляется, так как для составления баланса достаточно данных, формируемых в Главной книге.

Главная книга открывается на год. На каждый счет отводится один или два листа. Если открываются два листа, то второй лист используется как вкладной к основному.

Исходя из принципа регистрации учетных данных по кредитовому признаку, записи по кредиту каждого синтетического счета (в корреспонденции с дебетуемыми счетами) производятся полностью в одном каком-либо журнале-ордере. Дебетовые обороты по соответствующему синтетическому счету выявляются в различных журналах-ордерах (по мере регистрации в них записей по кредиту корреспондирующих с ним счетов). После перенесения итоговых данных из всех журналов-ордеров в Главную книгу в ней выявляются данные по дебету каждого счета.

Дебетовые обороты на счетах, по которым ведется объединенный синтетический и аналитический учет в единых регистрах, также находят отражение в журналах-ордерах, предназначенных для регистрации записей по кредиту этих счетов. Журналы-ордера, в которых наряду с записями по кредиту определенных синтетических счетов ведется и аналитический учет, содержат два раздела: один - для записей операций по кредиту счета (собственно журнал-ордер), другой - для отражения показателей аналитического учета.

Журналы-ордера, как правило, построены таким образом, чтобы в них отражались в хронологическом порядке однородные по экономическому содержанию операции, относящиеся к определенному счету.

Для обеспечения правильной группировки данных первичных документов в журналах-ордерах предусмотрены типовая корреспонденция по кредиту счетов и перечень показателей, необходимых для составления месячной, квартальной и годовой отчетности. В журналах-ордерах, предназначенных для синтетического и аналитического учета, кроме того, предусмотрены необходимые позиции (статьи) аналитического учета.

Таким образом, в основу построения единой журнально-ордерной формы учета положены следующие ее принципы:

- осуществление записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического /чета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, требующихся для контроля и составления промежуточной и годовой отчетности;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, экономически связанным друг с другом;

- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, требующимися для составления промежуточной и годовой отчетности;

' - применение месячных журналов-ордеров..

Записи в регистрах производятся по мере поступления документов либо итогами за месяц, в зависимости от характера и содержания операции.

На документах, данные которых включены в журналы-ордера и ведомости, указываются номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки). По документам, данные по которым отражены в регистрах общим итогом, номер регистра и порядковый номер записи приводятся на отдельном листе, прикрепляемом к сброшюрованным документам. Итоговые записи в журналах-ордерах подлежат обязательной сверке с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи.

Это обеспечивает надлежащий контроль за правильностью учета хозяйственных операций. В тех журналах-ордерах, в которых учетные записи не могут быть проконтролированы путем их сопоставления с соответствующими показателями других регистров, общий итог по кредиту счета проставляется на основе подсчета сумм по первичным документам. Итоговые данные по первичным документам используются для проверки полученных в журнале-ордере итогов по отдельным корреспондирующим счетам.

В тех журналах-ордерах, в которых отражаются аналитические данные, записи по ним производятся итогами за месяц. Итоги за месяц устанавливаются подсчетом сумм по соответствующим документам, предварительно сгруппированным в разрезе требующихся аналитических данных.

На всех регистрах указывается название месяца, в котором они заполняются, а в необходимых случаях и наименования синтетических счетов. В конце месяца регистры подписываются лицами, производившими записи. Все журналы-ордера подписываются, кроме того, главным бухгалтером организации или уполномоченным им на то лицом. В регистрах, из которых необходимые показатели переносятся в Главную книгу или в другие регистры, делается соответствующая отметка.

Главная книга используется для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса. В Главной книге показывается начальное (вступительное) сальдо, текущие обороты и конечное сальдо по каждому синтетическому счету. Запись текущих оборотов в Главную книгу является одновременно и регистрацией учетных данных, отраженных в журналах-ордерах.

В Главной книге текущие обороты производятся только по счетам первого порядка. Обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету - в корреспонденции с кредитуемыми счетами.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Форма журнала-ордера по счету 51 «Расчетные счета», заполненная на основе данных, взятых из примеров 1 и 5 п. 12 настоящей главы, имеет следующий вид:

Журнал-ордер № 2 за январь 2006 г.  
по счету 51 «Расчетные счета»

№ строки	Дата	С кредита счета 51 в дебет счетов				Итого
		№ 50	№ 60	№ 66	и т.д.	
1	12.01	5000			5000	
2	31.01		50 000	10 000	60 000	
<b>Итого</b>		5000	50 000	10 000	65 000	

Форма Главной книги, используемой при журнально-ордерной форме, представлена на с. 67.



Схематически журнально-ордерная форма бухгалтерского учета представлена на рис. 1.6.

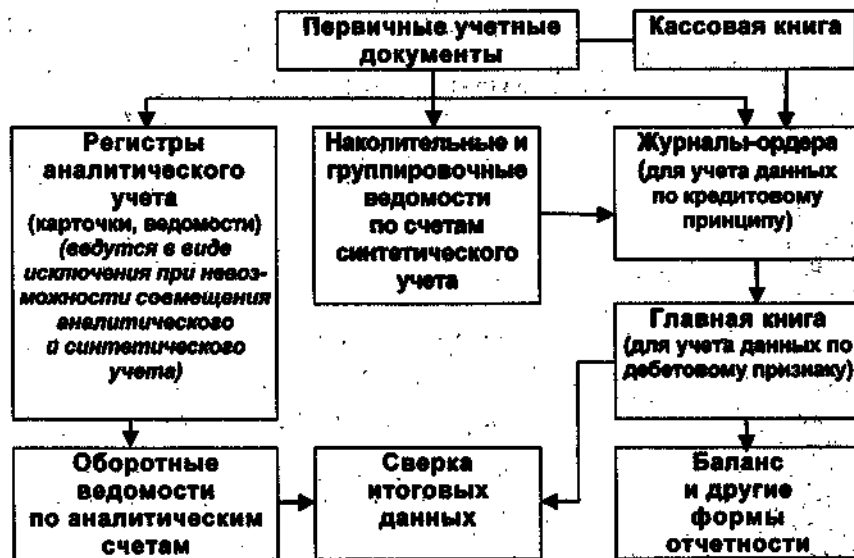


Рис. 1.6. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

**Автоматизированная форма бухгалтерского учета.** Эта форма учета основана на использовании компьютерной техники (ЭВМ), которая с помощью специальных программ позволяет автоматизировать весь учетный процесс. Практическим воплощением автоматизированной формы бухгалтерского учета является бухгалтерская программа, записанная в памяти компьютера.

В начале работы с любой бухгалтерской программой в компьютер вводится информация справочного характера об организации, ее учредителях, ее руководстве, ее счетах и т.д.

Основой этой формы учета являются данные первичных учетных документов, которые по мере совершения хозяйственной операции вводятся в базу данных бухгалтерской программы.

Обработка учетных данных, их группировка и обобщение производятся с помощью бухгалтерской программы непосредственно в компьютере.

В результате систематизации и обобщения учетных данных можно получить практически любую информацию, аналогичную той, которая содержится в обычных учетных регистрах синтетического и аналитического учета.

Применяемые в настоящее время бухгалтерские программы позволяют осуществлять ввод учетных данных, их обработку, хранение, выдачу сводной информации о деятельности организации и др.

При ведении регистров бухгалтерского учета с помощью компьютерных программ должна быть предусмотрена возможность вывода информации, содержащейся в учетных регистрах, на бумажные носители информации (т.е. должна быть предусмотрена их распечатка на принтере).

Схематически автоматизированная форма бухгалтерского учета представлена на рис.1.7.

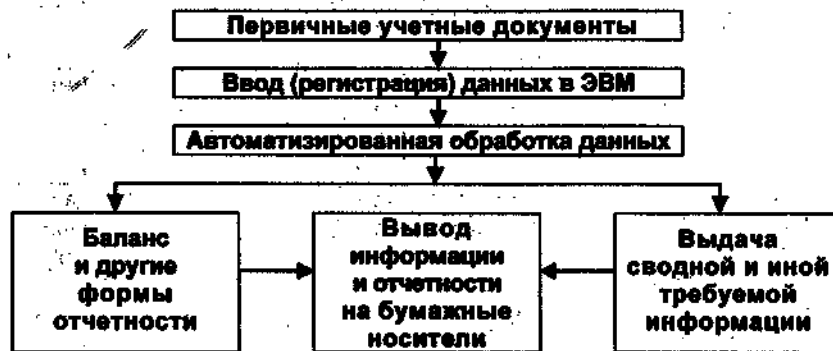


Рис. 1.7. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, - государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну.

При хранении учетных регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

**Исправление ошибок в учетных регистрах.** Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

В зависимости от характера допущенных ошибок их исправление в учетных регистрах осуществляется различными способами.

Исправление обнаруженных в учетных регистрах ошибок в случаях, когда не проставлены итоги и ошибки не относятся к корреспонденции счетов, осуществляется в следующем порядке:

- ошибочная запись (неправильно написанный текст или неправильно указанная сумма) должна быть аккуратно зачеркнута одной тонкой чертой таким образом, чтобы можно было бы прочесть зачеркнутую запись;
- правильный текст или сумму следует написать сверху зачеркнутого текста (суммы);
- исправление ошибки должно быть оговорено надписью «Исправлено» и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Исправление обнаруженных в учетных регистрах ошибок в случаях, когда ошибки относятся к корреспонденции счетов и к суммам операций после проставления итогов, осуществляется с помощью **дополнительных бухгалтерских проводок**, которые корректируют неправильную запись.

Ошибки в бухгалтерских проводках, относящиеся к корреспонденции счетов и суммам операций после проставления итогов, могут быть трех типов:

- 1) при правильной корреспонденции счетов указана неправильная сумма операции, которая меньше правильной суммы операции;
- 2) при правильной корреспонденции счетов указана неправильная сумма операции, которая больше правильной суммы операции;
- 3) при правильно записанной сумме операции указана неправильная корреспонденция счетов.

До рассмотрения, способов исправления указанных выше ошибок допустим, что была совершена операция, выражающаяся в поступлении в кассу организации с расчетного счета в банке на хозяйственные нужды 5000 руб.

Правильная бухгалтерская проводка должна выглядеть следующим образом:

**Дт 50 / Кт 51 - 5000 руб.**



**Пример по ошибке типа 1.** Допустим, что при записи бухгалтерской проводки ошибочно была указана меньшая сумма операции: вместо 5000 руб. была указана сумма 2000 руб.:

**Дт 50 / Кт 51 - 2000 руб.**

**Для** исправления ошибки этого типа составляют дополнительную проводку с такой же корреспонденцией счетов на сумму, равную разнице между правильной и ошибочной суммами операции (в данном примере 5000 руб. - 2000 руб. = 3000 руб.):

**Дт 50/Кт 51 - 3000 руб.**

**Пример по ошибке типа 2.** Допустим, что при записи бухгалтерской проводки ошибочно была указана большая сумма операции: вместо 5000 руб. была указана сумма 15 000 руб.:

**Дт 50/Кт 51 - 15 000 руб.**

**Для** исправления ошибок этого типа применяется так называемый способ «**красное сторно**». При этом способе также **составляют** дополнительную проводку с такой же корреспонденцией счетов на сумму, равную разнице между правильной и ошибочной суммами операции (в данном примере 5000 руб. - 15 000 руб. = -10 000 руб.). Так как разница получается отрицательной, то, во избежание последующих ошибок, ее надо каким-то образом выделить среди записей в учетных регистрах. Выделение таких записей в учетных регистрах осуществляется путем написания дополнительных проводок красными чернилами. Бухгалтерская проводка, записанная красными чернилами, носит название **сторнировочной проводки**. При подсчете итогов суммы, записанные красными чернилами, должны вычитаться из итогов учетных регистров. В бухгалтерской литературе **для** выделения сторнировочной проводки вместо красных чернил используется прямоугольная рамка, приводимая вокруг сторнировочной суммы.

С учетом сказанного в данном случае сторнировочная проводка отразится следующей записью:

**Дт 50 / Кт 51 - [1QMD00 руб.]**

При подсчете итогов в учетных регистрах сначала будет учтена ошибочная сумма (15 000 руб.), а затем должна быть вычтена сторнировочная сумма (10 000 руб.), что в итоге даст правильную сумму (5000 руб.).

**Пример по ошибке типа 3.** Допустим, что при записи бухгалтерской проводки сумма операции указана правильно, а корреспонденция счетов составлена ошибочно (например, вместо номера расчетного счета «51» был указан номер специального счета в банке «55»):

**Дт 50 / Кт 55 - 5000 руб.**

**Для** исправления ошибок такого типа также применяется способ «красное сторно». Порядок исправления ошибки предусматривает следующие шаги:

- сначала сторнировочной проводкой (т.е. красными чернилами) повторяется ошибочно составленная проводка, что приводит к аннулированию ошибочной записи:

**Дт 50/Кт 55 - | 5000руб1**

- затем составляется новая проводка, в которой правильно отражается сумма операции и корреспонденция счетов:

**Дт 50/Кт 51 - 5000 руб.**

В случае использования автоматизированной формы учета при составлении сторнировочной проводки вместо красных чернил ставится просто знак «-» (минус) и бухгалтерская программа автоматически вычитет сторнированную сумму из общих итогов.

Необходимые уточнения оборотов путем составления сторнировочных проводок должны оформляться специально составляемой бухгалтерской справкой.

**Хранение учетных регистров.** Учетные регистры подлежат обязательной передаче в архив. Оформление и передача учетных регистров в архив должны обеспечиваться главным бухгалтером организации.

В учетных регистрах в виде бухгалтерских книг (Главная книга и т.д.) все страницы должны быть пронумерованы и сброшюрованы. Отдельные бухгалтерские книги (например, кассовая книга) должны быть прошнурованы. Последняя страница бухгалтерской книги должна содержать сведения о количестве страниц в книге и должна быть заверена печатью и подписями руководителя организации и главного бухгалтера (бухгалтера). Применяемые для аналитического учета учетные регистры в виде карточек (карточки учета материалов и т.д.) изготавливаются из плотной бумаги, не скрепляются между собой и хранятся в специальных ящиках-картотеках.

Учетные регистры в виде свободных листов (журналы-ордера и т.д.) изготавливаются из менее плотной бумаги и имеют больший формат по сравнению с карточками. Они также не скрепляются между собой и хранятся в специальных папках или скоросшивателях.

До передачи в архив указанные документы должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах.

Сроки хранения бухгалтерских документов определяются организацией с учетом требований действующего законодательства.

В соответствии с Федеральным законом от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации» организации обязаны обеспечивать сохранность архивных документов в течение сроков их хранения, установленных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами РФ, а также перечнями документов, подлежащих сдаче в архив.

В соответствии с этим Законом перечни типовых архивных документов с указанием сроков их хранения утверждаются специально уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива организации работникам других структурных подразделений организации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера.

## **15. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЛЯ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА**

Критерии отнесения тех или иных организаций к субъектам малого предпринимательства установлены Федеральным законом от 14.06.1995 № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).

Под **субъектами малого предпринимательства** (далее - малые предприятия) понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия РФ, субъектов РФ, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

В промышленности	100 человек
В строительстве	100 человек
На транспорте	100 человек
В сельском хозяйстве	60 человек
В научно-технической сфере	60 человек
В оптовой торговле	50 человек
В розничной торговле и бытовом обслуживании населения	30 человек
В остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности	50 человек

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица. 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.

Средняя за отчетный период численность работников малого предприятия определяется с учетом всех его работников, в том числе работающих по договорам гражданско-правового характера и по совместительству с учетом реально отработанного времени, а также работников представительств, филиалов и других обособленных подразделений указанного юридического лица.

В случае превышения малым предприятием установленной настоящей статьей численности указанное предприятие лишается льгот, предусмотренных действующим законодательством, на период, в течение которого допущено указанное превышение, и на последующие три месяца.

В вопросах организации бухгалтерского учета малые предприятия должны руководствоваться Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и действующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

В то же время малым предприятиям предоставлены большие возможности для применения упрощенной формы бухгалтерского учета.

Малые предприятия помимо рассмотренных в предыдущем пункте форм бухгалтерского учета могут применять упрощенную форму бухгалтерского учета согласно Типовым рекомендациям по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н (далее - Типовые рекомендации).

Применение упрощенной формы бухгалтерского учета предусматривает использование малыми предприятиями рабочего Плана счетов, включающего в себя меньшее количество синтетических счетов по сравнению с типовым Планом счетов бухгалтерского учета.

Для малых предприятий Типовыми рекомендациями предлагается использовать следующий рабочий План счетов (приведен с учетом изменений, внесенных новым Планом счетов):

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Счета типового Плана, рекомендуемые для учета на счетах рабочего Плана
1	2	3	4
Внеоборотные активы	Основные средства	01	01, 03, 04
	Амортизация основных средств	02	02, 05
	Вложения во внеоборотные активы	08	08
Производственные запасы	Материалы	10	07, 10, 11, 15, 16
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	19
Затраты на производство	Основное производство	20	20, 21, 23, 25, 26, 28, 44
Готовая продукция и товары	Товары	41	41, 43
Денежные средства	Касса	50	50
	Расчетные счета	51	51
	Валютные счета	52	52
	Специальные счета в банках	55	55
	Финансовые вложения	58	58
Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60
	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	66, 67
Расчеты	Расчеты по налогам и сборам	68	68
	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	69
	Расчеты по оплате труда	70	70
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	62, 71, 73, 75, 76, 79
Капитал	Уставный капитал	80	80
	Добавочный капитал	83	83
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	84
Финансовые результаты	Продажи	90	45, 90, 91
	Прибыли и убытки	99	99

Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий предусматривает использование всего двух видов учетных регистров:

- в виде Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1 далее - Книга);

- в виде ведомостей учета по формам № В-1 - № В-9.

Малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более тридцати в месяц), не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге.

Книга по форме № К-1 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.

Форма Книги (журнала) учета фактов хозяйственной деятельности представлена на следующей странице.

Книга является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Малое предприятие может вести Книгу в виде ведомости, открывая ее на месяц (при необходимости используя вкладные листы для учета операции по счетам), или в форме Книги, в которой учет операций ведется весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги записывается количество содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета на малом предприятии, а также оттиском печати малого предприятия.

Книга открывается записями сумм остатков на начало отчетного периода (начало деятельности предприятия) по каждому виду имущества, обязательств и иных средств, по которым они имеются. В графе 3 «Содержание операций» записывается месяц, и затем в хронологической последовательности позиционным способом на основании каждого первичного документа отражаются все хозяйственные операции этого месяца.

При этом суммы по каждой операции, зарегистрированной в Книге по графе «Сумма», записываются методом двойной записи одновременно по графам «Дебет» и «Кредит» счетов учета соответствующих видов имущества и источников их формирования.

Наряду с Книгой для учета расчетов по оплате труда работников и по уплате налога на доходы физических лиц в бюджет малое предприятие должно вести также ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

По окончании месяца в Книге подсчитываются итоговые суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов учета средств и их источников, которые должны быть равны итогу средств, показанному по графе 4. После подсчета итоговых дебетовых и кредитовых оборотов по счетам за месяц выводится сальдо по каждому счету на 1-е число следующего месяца.

При большом количестве операций в месяц малые предприятия могут применять дополнительно следующие учетные регистры:

- ведомость учета основных средств и начисленных амортизационных отчислений - форма № В-1;

- ведомость учета производственных запасов и товаров, а также уплаченного НДС - 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 (оплата);

- ведомость учета расчетов с покупателями - форма № В-6 (отгрузка);

- ведомость учета расчетов с поставщиками - форма № В-7;

- ведомость учета оплаты труда - форма № В-8;

- ведомость (шахматная) - форма № В-9.



Формы всех ведомостей приведены в приложениях к Типовым рекомендациям.

Во всех применяемых ведомостях указывается месяц, в котором они заполняются, а в необходимых случаях – наименование синтетических счетов.

В конце месяца после подсчета итога оборотов ведомости подписываются лицами, производившими записи.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в регистрах бухгалтерского учета отчетного месяца дополнительной записью (уменьшение оборотов – сторнировочной записью).

Обобщение месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности малого предприятия, отраженных в ведомостях с № В-1 по № В-8, производится в ведомости (шахматной) по форме № В-9, на основании которой составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам.

Выявленные суммы по дебету каждого счета суммируются, и их общий итог должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому применяемому счету переносятся в оборотную ведомость, в которой подсчитывается сальдо по каждому счету по состоянию на первое число следующего за отчетным месяца.

Данные, отраженные в оборотной ведомости, используются для составления бухгалтерского баланса малого предприятия.

Форма бухгалтерского учета, рекомендованная для малых предприятий, представляет собой как бы упрощенную форму бухгалтерского учета «Журнал-главная».

Схематически упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий представлена на рис. 1.8.



Рис. 1.8. Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых предприятий

При соблюдении определенных условий малые предприятия наряду с общей системой налогообложения могут применять упрощенную систему налогообложения (УСН), предусмотренную главой 26<sup>2</sup> «Упрощенная система налогообложения» НК РФ.

С 1 января 2006 г. организациям предоставляется право добровольно перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором она подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, ее доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 15 млн. руб.

Налоговым кодексом РФ установлены ограничения по переходу ряда организаций на упрощенную систему налогообложения.

В частности, не вправе применять упрощенную систему налогообложения:

- 1) организации, имеющие филиалы и/или представительства;
- 2) банки;
- 3) страховщики;
- 4) негосударственные пенсионные фонды;
- 5) инвестиционные фонды;

- 6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;
  - 7) ломбарды;
  - 8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
  - 9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
  - 10) частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
  - 11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
  - 12) организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 26<sup>1</sup> НК РФ;
  - 13) организации, в которых доля 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 процентов, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25 процентов;
  - 14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченном в области статистики, превышает 100 человек;
  - 15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. руб.;
  - 16) бюджетные учреждения;
  - 17) иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.
- В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения (УСН), освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета. Такие организации обязаны вести бухгалтерский учет только в отношении основных средств и нематериальных активов (при их наличии) в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

## **16. ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ РЕКВИЗИТЫ И КОДЫ, УКАЗЫВАЕМЫЕ В ПЕРВИЧНЫХ УЧЕТНЫХ ДОКУМЕНТАХ**

В целях облегчения изучения последующего материала пособия в заключительной части по изложению основ бухгалтерского учета представляется целесообразным дать общее представление об обязательных реквизитах и кодах, указываемых в первичных учетных документах и расчетных документах.

Во всех унифицированных формах первичной учетной документации и в расчетных банковских документах предусмотрены зоны кодирования информации, которые заполняются в соответствии с утвержденными общероссийскими классификаторами и/или самостоятельно разработанными организациями классификаторами. Кодирование осуществляется с целью идентификации самих первичных учетных документов, организаций и их видов деятельности, различных измерителей хозяйственных операций и др.

Для правильного указания кодов в формах первичных учетных документов необходимо иметь общие познания о применяемых в настоящее время классификаторах.

Кроме того, необходимо иметь представление о нормативных документах, в которых приведена информация о кодах, присваиваемых организациям, или используемых организациями при заполнении форм.

Рассмотрим последовательно правила заполнения обязательных реквизитов форм, перечисленных в п. 6 настоящей главы, а также коды, указываемые в первичных учетных и расчетных документах.

**Наименования форм документов и коды форм по ОКУД** (коды управленческой документации) установлены Общероссийским классификатором управленческой документации ОК 011-93 (ОКУД), утвержденным постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 299 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Код ОКУД, проставляемый в унифицированной форме документа, состоит из семи цифровых десятичных знаков.

В ОКУД принята иерархическая классификация с тремя ступенями:

- первые две цифры означают класс форм;
- третья и четвертая цифры означают подкласс форм;
- последние три цифры означают регистрационный номер формы.

Пример кодового обозначения унифицированной формы документа по ОКУД:

<b>0310002 «Расходный кассовый ордер»</b>	<b>03</b>	<b>10</b>	<b>002</b>
Унифицированная система первичной учетной документации (класс – 0300000)			
Документация по учету кассовых операций (подкласс – 0310000)			
Расходный кассовый ордер (регистрационный номер – 0310002)			

Коды ОКУД и наименования документов (форм) *заранее проставлены* во всех формах унифицированных документов, и от организаций не требуется указывать их самостоятельно. Например, расходный кассовый ордер имеет код ОКУД **«0310002»**, платежное поручение - **«0401060»** и т.д.

При самостоятельной разработке организацией первичного учетного документа, форма которого не предусмотрена в утвержденных альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, код формы можно не указывать.

**Дата составления документа**, как правило, должна указываться цифрами в формате «ДД.ММ.ГГГГ», например **«12.01.2006»**. В расчетных документах предусмотрено указание даты цифрами в формате «ДД.ММ.ГГГГ» или в виде: число - цифрами, месяц - прописью, год - цифрами (полностью), например: **«12 января 2006 г.»**.

**Наименование организации**, от имени которой составлен документ, - практически во всех формах указывается самой организацией (полное или сокращенное наименование в соответствии с Уставом организации).

**Содержание хозяйственной операции** - по этому обязательному реквизиту должен быть раскрыт объект документирования.

**Измерители хозяйственной операции** - по этому реквизиту указываются денежные и натуральные измерители совершенной хозяйственной операции.

**Коды ОКПО** (коды предприятий и организаций) устанавливаются в соответствии с Общероссийским классификатором предприятий и организаций (ОКПО), который разрабатывается Госкомстатом России.

Код ОКПО наряду с некоторыми другими кодами присваивается организации органами государственной статистики при создании и государственной регистрации организации.

Информация о присвоенном организации коде ОКПО указывается в Информационном письме об учете в ЕГРПО (Едином государственном регистре предприятий и организаций всех форм собственности \л хозяйствования), выдаваемом на руки организации (далее - *письмо с кодами статистики*).

Например, допустим, что условно взятой издательской организации был присвоен код ОКПО-«51190611».

**Коды ОКВЭД** (коды видов экономической деятельности) установлены Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД), утвержденным постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст.

Коды ОКВЭД предназначены для классификации и кодирования видов экономической деятельности организаций и информации о них.



В качестве примера представлены коды ОКВЭД, относящиеся к издательской и полиграфической деятельности:

**22** Издательская и полиграфическая деятельность

**22.1** Издательская деятельность

**22.11** Издание книг

**22.11.1** Издание книг, брошюр, буклетов и аналогичных публикаций

**22.11.2** Издание карт и атласов

**22.12** Издание газет

Виды экономической деятельности организации указываются в уставе организации, и по ним, при регистрации в органах государственной статистики организации присваиваются, как правило, несколько кодов ОКВЭД, первый из которых является кодом основного вида деятельности организации.

Информация о присвоенных организации кодах ОКВЭД указывается в *письме с кодами статистики*.

**Коды ОКОПФ** (коды организационно-правовых форм) установлены Общероссийским классификатором организационно-правовых форм ОК 028-99 (ОКОПФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 30.03.1999 № 97 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Данная классификация необходима для обеспечения единообразия группировки организаций по их организационно-правовым формам.

Для юридических лиц, являющимися коммерческими организациями, в ОК 028-99 установлены следующие коды ОКОПФ:

48 Хозяйственные товарищества и общества

51 Полные товарищества

64 Товарищества на вере

**65** Общества с ограниченной ответственностью

66 Общества с дополнительной ответственностью

60 Акционерные общества

**47** Открытые акционерные общества

**67** Закрытые акционерные общества

52 Производственные кооперативы

53 Крестьянские (фермерские) хозяйства

40 Унитарные предприятия

42 Унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения

41 Унитарные предприятия, основанные на праве оперативного управления

68 Дочерние унитарные предприятия.

Код ОКОПФ присваивается организации органами государственной статистики, и информация о присвоенном организации коде ОКОПФ указывается в *письме с кодами статистики*.

**Коды ОКФС** (коды форм собственности) установлены Общероссийским классификатором форм собственности ОК 027-99 (ОКФС), утвержденным постановлением Госстандарта России от 30.03.1999 № 97 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Объектами классификации ОКФС являются формы собственности, установленные Конституцией РФ, ГК РФ и некоторыми федеральными законами.

Данная классификация необходима для обеспечения единообразия группировки организаций по формам собственности.

В ОК 027-99 для российской собственности, в частности, установлены следующие коды ОКФС:

11 Государственная собственность

12 Федеральная собственность

13 Собственность субъектов Российской Федерации

14 Муниципальная собственность

15 Собственность общественных и религиозных организаций (объединений)

16 Частная собственность

18 Собственность российских граждан, постоянно проживающих за границей

19 Собственность потребительской кооперации

50 Собственность благотворительных организаций

- 50 Собственность благотворительных организаций
- 51 Собственность политических общественных объединений
- 52 Собственность профессиональных союзов

Частной собственностью является имущество, принадлежащее на праве собственности физическим лицам или юридическим лицам, за исключением отдельных видов имущества, которое в соответствии с законом не может принадлежать гражданам или юридическим лицам.

Код ОКФС присваивается организации органами статистики, и информация о присвоенном коду организации коду ОКФС указывается в *письме с кодами статистики*.

**Коды ОКАТО** установлены Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления ОК 019-95 (ОКАТО), утвержденным постановлением Госстандарта России от 31.07.1995 № 413 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Данная классификация необходима для обеспечения группировки организаций по месту их нахождения.

Объектами классификации в ОКАТО являются:

- республики;
- края;
- области;
- города федерального значения;
- автономная область;
- автономные округа;
- районы;
- города;
- внутригородские районы, округа города;
- поселки городского типа;
- сельсоветы;
- сельские населенные пункты.

Код ОКАТО присваивается организации органами государственной статистики в зависимости от места нахождения организации (по юридическому адресу организации) и указывается в *письме с кодами статистики*.

**Коды ОКОФ** (коды основных фондов) установлены Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Классификация основных средств необходима для обеспечения единообразия группировки основных средств в учете и отчетности всеми организациями независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы.

Группировка основных средств по их составу и назначению изложена в гл. 5.

При заполнении форм первичных учетных документов коды ОКОФ выбираются организацией самостоятельно в соответствии с указанным выше классификатором.

**Коды ОКЕИ** (коды единиц измерения) установлены Общероссийским классификатором единиц измерения ОК 015-94 (ОКЕИ), утвержденным постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 366.

Данная классификация необходима для обеспечения единообразия при использовании организациями национальных и международных единиц измерения.

Единицы измерения в ОКЕИ разбиты на семь групп:

- единицы длины;
- единицы площади;
- единицы объема;
- единицы массы;
- технические единицы;
- единицы времени;
- экономические единицы.

При заполнении форм первичных учетных документов коды ОКЕИ выбираются организацией самостоятельно в соответствии с классификатором единиц измерения (ОКЕИ).

Коды, наименования и условные обозначения некоторых единиц измерения приведены в табл. 3.

Таблица 3

Код	Наименование единицы измерения	Условное обозначение		Кодовое буквенное обозначение	
		национальное	международное	национальное	международное
1	2	3	4	5	6
006	Метр	м	m	М	MTR
018	Погонный метр	пог. м	–	ПОГ М	–
055	Квадратный метр	м <sup>2</sup>	m <sup>2</sup>	М <sup>2</sup>	MTK
112	Литр	л	l, L	Л	LTR
163	Грамм	г	g	Г	GRM
166	Килограмм	кг	kg	КГ	KGM
168	Тонна	т	t	Т	TNE
362	Месяц	мес	–	МЕС	MON
364	Квартал	кварт	–	КВАРТ	QAN
365	Полугодие	полгода	–	ПОЛГОД	SAN
366	Год	г.	a	Г	ANN
383	Рубль	руб	–	РУБ	–
384	Тысяча рублей	10 <sup>3</sup> руб	–	ТЫС РУБ	–
385	Миллион рублей	10 <sup>6</sup> руб	–	МЛН РУБ	–
625	Лист	л	–	ЛИСТ	LEF
796	Штука	шт	pc	ШТ	PCE
812	Ящик	ящ	–	ЯЩ	–

В заключение рассмотрим классификаторы, которые могут разрабатываться организациями самостоятельно для группировки тех или иных данных, указываемых в формах первичных учетных документов.

**Коды структурных подразделений** используются для кодирования структурных подразделений организаций с целью обеспечения правильной группировки данных первичных документов по этим подразделениям.

Для деления организации на структурные подразделения в организации может быть разработан классификатор структурных подразделений, в котором будут указаны наименования структурных подразделений и присвоенные им коды. Например, в классификаторе может быть указано, что руководство (аппарат управления) организации имеет код 01, бухгалтерия - код 02, отдел материально-технического снабжения - код 07, производственный цех - код 11, ремонтный цех - код 14 и т.п.

В некоторых организациях может иметь место деление на структурные подразделения, но при этом в организации может быть не разработан классификатор с кодами структурных подразделений. Для многих малых предприятий, в которых нет деления на структурные подразделения и большого объема учетной работы, вообще нет необходимости в разработке таких классификаторов.

При заполнении форм первичных документов в случаях, когда встретятся реквизиты для указания наименований структурных подразделений и их кодов, ему необходимо поступить следующим образом:

- при наличии в организации структурных подразделений и классификатора с их кодами в этих реквизитах необходимо указать и наименование, и код структурного подразделения организации;

- при наличии в организации структурных подразделений и отсутствии классификатора с их кодами в первом из реквизитов (наименование) необходимо указать наименование структурного подразделения организации, а во втором реквизите (код) поставить прочерк;

- при отсутствии в организации структурных подразделений и отсутствии классификатора с их кодами в обоих реквизитах ставятся прочерки.

В реквизитах «Коды» многих первичных учетных документов предусмотрено указание номеров (кодов) бухгалтерских счетов и субсчетов по осуществленным хозяйственным операциям, которые выбираются в соответствии с Планом счетов. Кроме того, в некоторых формах первичных документов предусмотрено указание в этих реквизитах кодов аналитического учета применительно к указываемым в формах счетам и субсчетам.

*Коды аналитического учета* предназначены для обеспечения правильной группировки данных первичных документов в учетных регистрах, например в журналах-ордерах.

Для ведения аналитического учета организация может самостоятельно разработать соответствующую систему кодирования позиций аналитического учета и затем указывать эти коды при заполнении соответствующих реквизитов форм первичных документов.

Если организация не разрабатывает классификатор кодов аналитического учета и не предусматривает его использование в учетной работе, то в реквизите «Код аналитического учета» ставится прочерк. В последнем случае, если в реквизите формы код аналитического учета указан совместно с кодами счетов и субсчетов, то он не указывается.

*Коды видов операций* предназначены для систематизации однородных по экономическому содержанию операций. Для учета видов операций организация может самостоятельно разработать классификатор видов операций. Например, в классификаторе может быть указано, что код операции зачисления нового объекта в состав основных средств - «0101», код операции зачисления объекта в состав нематериальных активов - «0401» и т.п. Если такой классификатор в организации отсутствует, то в реквизите «Код вида операции» ставится прочерк.

Необходимо иметь в виду, что все самостоятельно разрабатываемые организацией системы кодирования (классификаторы) должны утверждаться руководителем организации и оформляться в виде приложений к приказу об учетной политике организации.

## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.
7. Федеральный закон от 22.10.2004 № 125-ФЗ «Об архивном деле в Российской Федерации».
8. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н.
9. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете: Утв. Министерством финансов СССР от 29.07.1983 № 105.
10. Инструкция по применению единой журнально-ордерной формы счетоводства: Утв. письмом Министерства финансов РФ от 08.03.1960 № 63 (в ред. письма Минфина СССР от 12.01.1983 № 4).
11. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с учетом последующих изменений и дополнений).

## Глава 2. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О ДОХОДАХ, РАСХОДАХ И НАЛОГАХ

### 1. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ

В процессе хозяйственной деятельности каждая организация какие-то вещи приобретает, какие-то вещи производит, продает или перепродает.

В этом процессе происходит постоянное движение вещей или объектов имущества - от стадии их поступления до стадии выбытия.

Так, производственные организации приобретают материалы и основные средства, производят и продают продукцию, торговые организации приобретают и перепродают товары, строительные организации приобретают основные средства и выполняют строительные-монтажные работы, организации бытового обслуживания приобретают материалы и оказывают различные услуги населению и т.п.

В этом кругообороте вещей в зависимости от назначения и использования одна и та же вещь для организаций, осуществляющих разнородные виды деятельности, может выступать в качестве различного объекта бухгалтерского учета. Конкретный объект бухгалтерского учета для одной организации может превращаться в другой вид имущества или в объект финансовых вложений для другой организации.

Так, для одной производственной организации, производящей вычислительную технику, изготовленный ею компьютер будет считаться *готовой продукцией*. Для другой производственной организации, приобретающей данный компьютер для использования в производственном процессе (для производства продукции, выполнения работ или оказания услуг), он будет считаться *основным средством*. Для торговой организации, приобретающей данный компьютер для перепродажи, он будет являться *товаром*. Если любая из этих организаций передаст созданный или приобретенный компьютер в счет вклада в уставный капитал другой организации, то он будет учитываться уже как *финансовое вложение* организации и т.д.

При принятии компьютера к бухгалтерскому учету его стоимостная оценка и отражение в учете будут осуществляться различными способами и методами, зависящими от того, к какому виду имущества будет отнесен компьютер в той или иной организации.

Так, для производственной организации изготовленный компьютер является готовой продукцией и должен отражаться в бухгалтерском учете на счете 43 «Готовая продукция» с оценкой *по фактической себестоимости*.

Для торговой организации купленный для перепродажи компьютер является товаром и должен учитываться на счете 41 «Товары» с оценкой *по стоимости его приобретения (покупной цене)*.

Для организации, приобретающей компьютер для использования в производственных целях, он должен быть в конечном итоге учтен в составе основных средств на счете 01 «Основные средства» с оценкой *по первоначальной стоимости*.

Оценка и порядок принятия к бухгалтерскому учету различных видов имущества при их поступлении в организацию регламентируются различными Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

При реализации (продаже) товаров, продукции, работ, услуг и т.д. организация получает *доходы* от их продажи.

В то же время в процессе производственной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг) или торговой деятельности (продажа товаров) организации несут определенные *расходы*.

К ним можно отнести затраты на приобретение товаров, материалов, основных средств и т.п., на оплату труда работников, занятых в производственной или торговой деятельности, расходы, связанные с транспортировкой приобретаемых или продаваемых товаров, расходы на оплату налогов и др., которые уменьшают получаемые доходы.

Доходы и расходы являются элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации (прибыли или убытка).

Полученные организацией доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, образуют **прибыль** или **убыток** организации.

Прибыль образуется при превышении величины полученных доходов над величиной произведенных организацией расходов?. Получение и распределение прибыли между учредителями являются основной целью деятельности любой коммерческой организации.

Убыток образуется при превышении величины произведенных организацией расходов над величиной полученных доходов.

**Доходами** организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, и иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

**Расходами** организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

**Активы** организации представляют собой совокупность внеоборотных и оборотных средств (основных средств, нематериальных активов, материалов, денежных средств и др.), принадлежащих или контролируемых организацией.

Наличие и поступление активов должны приносить организации экономические выгоды в будущем, т.е. приводить к увеличению капитала организации.

Например, денежные средства, поступившие в организацию в виде выручки от продажи готовой продукции, позволяют организации приобрести объекты основных средств, которые могут быть использованы для производства новой продукции. Продажа произведенной с помощью поступивших активов готовой продукции покупателям должна привести к большей выручке от их продажи, т.е. к поступлению большей суммы денежных средств и, следовательно, приведет к увеличению капитала организации.

С учетом изложенного выбытие активов будет приводить к уменьшению экономических выгод, т.е. к уменьшению капитала организации.

К **обязательствам** организации можно отнести кредиторскую задолженность, под которой понимается задолженность данной организации другим юридическим и физическим лицам. Например, к кредиторской задолженности относятся числящаяся в бухгалтерском учете задолженность поставщикам или подрядчикам за полученные от них материальные ценности (выполненные работы или оказанные услуги).

**"Капитал** организации представляет собой вложения собственников организации и прибыль, накопленные организацией за время своей финансово-хозяйственной деятельности.

Для целей бухгалтерского учета все доходы в зависимости от характера получения доходов, условий их получения и направлений деятельности организации подразделяются на две основные группы:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

В свою очередь, прочие доходы подразделяются на операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

**Доходами от обычных видов деятельности**, как правило, считаются выручка от продажи товаров, продукции и поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

К **операционным доходам**, в частности, относятся поступления от продажи основных средств, материалов и иных активов организации, отличных от товаров, продукции, работ, услуг и денежных средств (кроме иностранной валюты).

**Внереализационными доходами** считаются доходы, не связанные с реализацией товаров, продукции, работ, услуг, основных средств, материалов и т.д. К ним, в частности, относятся активы, полученные организацией безвозмездно от других юридических и/или физических лиц.

*Чрезвычайными доходами* считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, аварий и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Оценка доходов и критерии их признания подробно изложены в гл. 17 настоящего пособия.

Для целей бухгалтерского учета все расходы в зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений деятельности организации также подразделяются на две основные группы:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

В свою очередь, прочие расходы подразделяются на операционные расходы, внереализационные расходы и чрезвычайные расходы.

К *расходам по обычным видам деятельности* отнесены расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

К *операционным расходам*, в частности, относятся расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от товаров, продукции, работ, услуг и денежных средств (кроме иностранной валюты).

*Внереализационными расходами* считаются расходы, не связанные с реализацией товаров, продукции, работ, услуг, основных средств, материалов и т.д. К ним, в частности, относится сумма уценки активов.

К *чрезвычайным расходам* отнесены расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности.

Оценка расходов и критерии их признания подробно изложены в гл. 17 настоящего пособия.

В бухгалтерском учете доходы и расходы по обычным видам деятельности отражаются на активно-пассивном счете 90 «Продажи».

Операционные и внереализационные доходы и расходы отражаются на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Чрезвычайные доходы и расходы отражаются на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки».

На счете 99 «Прибыли и убытки» также формируется конечный финансовый результат (прибыль или убыток) от всех видов деятельности организации.

## **2, ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О ЦЕНАХ И НАЛОГАХ**

Доходы и расходы организации тесно связаны с такими понятиями, как цена товара (работ, услуг и др.) и налоги, которые организациям необходимо уплачивать при получении тех или иных доходов и осуществлении тех или иных расходов.

**Товаром** признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (товары, готовая продукция, основные средства, материалы и т.д.).

**Работой** признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и/или физических лиц.

**Услугой** признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Суть цен и налогов упрощенно поясним на примере продажи компьютера организацией-продавцом организации-покупателю.

При продаже компьютера организацией-продавцом (учтенного как готовая продукция, товар или объект основных средств) должна быть установлена ее *продажная цена*, которая для организации-покупателя будет считаться *покупной ценой*, или ценой приобретения товара.

**Цена** - это денежное выражение стоимости товара, продукции, работы, услуги и т.п. (далее - товар).

Законодательно установлено, что продажная цена любого товара должна, как правило, соответствовать их рыночной цене, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость (далее - НДС).

**Рыночной ценой** товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров в сопоставимых экономических условиях.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и/или быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении и признании рыночной цены товара должны использоваться официальные источники информации о рыночных ценах на товары и биржевых котировках.

В общем случае за рыночную цену товара принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Цена сделки, устанавливаемая по договоренности между продавцом и покупателем (потребителем) товаров, носит название **договорной цены**.

Цены товаров организации устанавливают самостоятельно, но при этом они должны руководствоваться действующим налоговым законодательством.

Цены могут быть оптовыми и розничными.

**Оптовая цена** - это цена, по которой организация-изготовитель реализует свою продукцию оптовым покупателям (оптовые сбытовые организации и т.п.).

**Розничная цена** - это цена, по которой товары поштучно или мелкими партиями продаются, как правило, населению за наличный расчет.

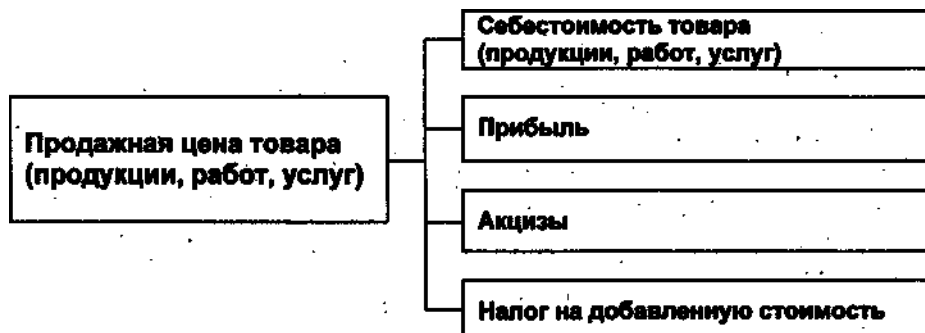
При *продаже товаров* выручка от их продажи (продажная цена товаров) формирует *доходы* организации-продавца.

При *приобретении товаров* покупная цена товаров (сумма, уплачиваемая в соответствии с договором продавцу, равная продажной цене товаров) формирует *расходы* организации-покупателя.

Как правило, продажная цена товара (выручка от их продажи) включает в себя *себестоимость товара, прибыль и налоги*, которые организация должна уплатить с суммы выручки от их продажи.

В общем случае в продажной цене товара должен быть учтен *налог на добавленную стоимость*, а также *акцизы* - в случае, если продаются подакцизные товары.

Схематически состав продажной цены товара можно представить следующим образом:





Под **себестоимостью товара** понимаются выраженные в денежной форме расходы организации на производство (приобретение) и реализацию товаров.

**Прибылью** признается полученный организацией доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Если упрощенно принять, что организация в отчетном периоде произвела и продала только один товар (например, компьютер), то прибыль можно представить в виде разницы между продажной ценой компьютера (за вычетом акциза и налога на добавленную стоимость) и его себестоимостью:

$$П = ПЦ - СБС - А - НДС,$$

где **П** - прибыль; **ПЦ** - продажная цена товара; **СБС** - себестоимость товара; **А** - акциз; **НДС** - налог на добавленную стоимость.

**С** получаемой прибыли организация обязана начислить и уплатить в бюджет *налог на прибыль*.

Полноценное и правильное ведение бухгалтерского учета любых видов имущества (в том числе основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов и др.) возможно лишь при правильном учете возникающих в процессе их движения налогов.

**Налоги** представляют собой обязательные для каждой организации отчисления в бюджет соответствующего уровня, осуществляемые в порядке и на условиях, определяемых налоговым законодательством.

Основным документом налогового законодательства, регламентирующим в том числе начисление и уплату налогов в бюджет, является *Налоговый кодекс Российской Федерации* (далее - НК РФ).

В большинстве случаев налоги определяются (исчисляются) путем умножения законодательно установленных процентных ставок налога на некоторую сумму, которая называется налоговой базой.

Операции по начислению и уплате налогов в бюджет подлежат отражению в бухгалтерском учете организации. При формировании прибыли в бухгалтерском учете находят отражение все виды доходов, расходов и налогов.

Однако для целей налогообложения прибыли учитываются не все полученные доходы и не все понесенные организацией расходы.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, определяется не правилами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством (т.е. правилами налогового учета).

**Налоговый учет** - это система обобщения информации для определения налоговой базы для исчисления того или иного налога на основе данных первичных документов.

Для целей налогообложения налогом на прибыль все доходы организации подразделяются на три группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы;
- доходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, продукции (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

К внереализационным доходам отнесены все остальные доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

В состав внереализационных доходов, в частности, включаются безвозмездно полученное имущество, стоимость излишков материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, стоимость материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества и др.

К доходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесены имущество, полученное в счет вклада в уставный капитал или по договору простого товарищества (совместной деятельности) и др.

Для целей налогообложения прибыли все расходы организации также подразделяются на три группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией товаров (продукции, **работ, услуг**);

- внереализационные расходы;

- расходы, не учитываемые в целях налогообложения,

В состав расходов, связанных с производством и реализацией товаров (продукции, работ, услуг), в частности, включаются:

- материальные расходы;

~ расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации основных средств и/или нематериальных активов;

- прочие расходы.

К внереализационным расходам, в частности, отнесены расходы в виде недостач материальных ценностей, потери от чрезвычайных ситуаций, расходы на оплату услуг банков и др.

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесены расходы на приобретение и/или создание основных средств, расходы в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации и/или в совместную деятельность, стоимость имущества, безвозмездно переданного другой организации и др.

Учет расходов организации, в том числе для целей налогообложения прибыли, подробно изложен в гл. 9.

Для целей налогового учета объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная организацией-налогоплательщиком.

В налоговом учете *прибыль* российских организаций определяется как положительная разница между полученными доходами и произведенными расходами.

Для целей бухгалтерского учета нормативно установлено, что выручка от продажи товаров должна учитываться в бухгалтерском учете с соблюдением принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основным критерием для определения момента продажи является момент перехода права собственности на отгруженный товар от продавца к покупателю (момент отгрузки или принцип начисления).

Для целей налогообложения прибыли законодательно установлены два метода признания прибыли:

- по методу начисления (по моменту отгрузки товара и предъявления расчетных документов покупателю);

« - по кассовому методу (по моменту оплаты товара).

Выбранный метод признания доходов (выручки) от продажи товара должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

В соответствии с *методом начисления* доходы (выручка) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженного товара.

В соответствии с *кассовым методом* доходы (выручка) признаются после поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу или после поступления иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженного товара.

С 1 января 2002 г. для целей налогообложения прибыли должен применяться один основной метод признания доходов от реализации - метод начисления.

Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров без учета налога на добавленную стоимость не превысила *один миллион* рублей за каждый квартал.

Для понимания материала, изложенного в следующих главах, необходимо иметь общее представление обо всех перечисленных выше налогах.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по любым видам налогов и сборов Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению предусмотрен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Для каждого вида налога к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» рекомендуется открывать соответствующие субсчета.

В настоящем пособии условно примем, что для учета расчетов по налогу на добавленную стоимость используется субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», по налогу на прибыль организаций - субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль», по акцизам - субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам».

Акцизы. Данный налог является косвенным налогом, включаемым в отпускную цену товаров. Акцизами облагаются ограниченное число товаров, которые называются *подакцизными товарами*.

Перечень подакцизных товаров, ставки акцизов, порядок их исчисления и уплаты в бюджет определяются гл. 22 «Акцизы» НК РФ (подробно эти вопросы изложены в гл. 14).

К подакцизным товарам отнесены табачные изделия, алкогольные напитки, автомобильный бензин, дизельное топливо и др.

Акцизы уплачивают организации, производящие и реализующие подакцизные товары, ввозящие подакцизные товары по импорту и продающие их на территории РФ.

Продажная цена подакцизных товаров с учетом акцизов и без налога на добавленную стоимость определяется следующим образом:

$$ПЦ - НДС = СБС + А + П.$$

Если реализуемый организацией товар не является подакцизным, то акцизы не входят в состав продажной цены товара.

В бухгалтерском учете начисление акциза отражается по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-4 «Акцизы») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

Перечисление акциза в бюджет осуществляется платежным поручением и, как правило, отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Налог на прибыль организаций. Этот налог является одним из основных налогов, уплачиваемых практически всеми организациями. Налог на прибыль относится к прямым налогам и в общем случае уплачивается по ставке 24% от налоговой базы.

Порядок определения налоговой базы, порядок исчисления налога на прибыль и сроки его уплаты в бюджет установлены гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (подробно эти вопросы изложены в гл. 14).

В общем случае налоговой базой признается денежное выражение прибыли, рассчитываемое в виде положительной разницы между всеми полученными доходами и всеми произведенными расходами, которые определяются в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Для организации, изготовившей и продавшей продукцию (например, компьютер) доходы от продажи продукции (выручка), уменьшенные на произведенные расходы (например, на себестоимость компьютера), образуют прибыль, которая подлежит включению в налоговую базу и обложению налогом на прибыль.

Пример. Упрощенно допустим, что в отчетном месяце организация изготовила и продала компьютер по продажной цене 23 600 руб. юридическому лицу. Себестоимость компьютера составила 18 000 руб. В продажной цене компьютера учтена сумма НДС - 3600 руб. Других доходов и расходов организация в отчетном месяце не имела.

Применительно к продаже компьютера налоговая база для исчисления налога на прибыль будет равна сумме прибыли от продажи компьютера, определяемой следующим образом:

$$П = ПЦ - СБС - НДС = 23\ 600 - 18\ 000 - 3600 = 2000 \text{ руб.}$$

Налог на прибыль организации (далее - НПО) по установленной ставке 24% определяется по следующей формуле:

$$НПО = (П \times 24\%) / 100\%,$$

По условиям примера налог на прибыль составит 480 руб.  $[(2000 \text{ руб.} \times 24\%) / 100\%]$ .

Для организации, покупающей продукцию (например, компьютер), затраты на приобретение компьютера в зависимости от целей его приобретения могут быть учтены или не учтены в составе расходов организации, учитываемых при налогообложении прибыли.

Например, если организация приобрела компьютер в качестве товара для перепродажи, то расходы на его приобретение могут быть учтены в составе расходов организации, учитываемых при налогообложении прибыли, т.е. уменьшить налоговую базу.

Для организации, приобретающей компьютер для использования в производственных целях в качестве объекта основных средств, затраты на его приобретение относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, т.е. не могут уменьшить налоговую базу для исчисления налога на прибыль.

В бухгалтерском учете начисление налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Перечисление налога на прибыль в бюджет осуществляется платежным поручением и, как правило, отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Налог на добавленную стоимость. Данный налог относится к косвенным налогам и является одним из самых сложных налогов, уплачиваемых организациями.

Порядок определения налоговой базы, ставок налога на добавленную стоимость, порядок исчисления НДС и сроки его уплаты в бюджет установлены гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ (подробно эти вопросы изложены в гл. 14).

В соответствии с гл. 21 НК РФ в общем случае налогом на добавленную стоимость облагаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача имущественных прав.

Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

В соответствии с гл. 21 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) НДС взимается, как правило, по ставке **18%** от налоговой базы.

В отдельных случаях НДС взимается по следующим налоговым ставкам:

**-0%**- при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих реальный экспорт товаров;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров;

**- 10%** - при реализации продовольственных товаров, товаров для детей и медицинских товаров отечественного и зарубежного производства согласно перечню, установленному НК РФ, а также периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой.

Как правило, налоговая база по НДС при продаже товаров (работ, услуг) определяется как их стоимость, исчисленная исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

Для подакцизных товаров при ставке 18% сумма НДС определяется по следующей формуле:

$$\text{НДС} = [(\text{СБС} + \text{А} + \text{П}) \times 18\%] / 100\%.$$

Для товаров, не являющихся подакцизными товарами, при ставке 18% сумма НДС определяется по следующей формуле:

$$\text{НДС} = [(\text{СБС} + \text{П}) \times 18\%] / 100\%.$$

Организация-покупатель может проверить правильность суммы НДС, подлежащей уплате организации-поставщику, по следующей формуле:

$$\text{НДС} = (\text{ПЦ} : 118\%) \times 18\%.$$

По условиям нашего примера сумма НДС будет равна 3600 руб.:

$$[(18\,000 + 2000) \times 18\%] / 100\% \quad \text{или} \quad (23\,600 \text{ руб.} : 118\%) \times 18\%.$$

Очевидно, что НДС увеличивает цену реализуемого товара. Так, при реализации товаров организация дополнительно к цене реализуемых товаров обязана предъявить к оплате соответствующую сумму НДС покупателю этих товаров.

С 1 января 2006 г. для целей налогообложения моментом определения налоговой базы по НДС должна являться наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Налоговым законодательством (ст. 145 гл. 21 НК РФ) предусмотрено, что отдельные организации могут быть освобождены от обязанности по уплате НДС.

Например, организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета НДС не превысила в совокупности **2 миллиона рублей**.

Налоговым законодательством (ст. 149 гл. 21 НК РФ) также предусмотрены отдельные операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения).

Например, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) оказание на территории РФ услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного такси).

Для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с НДС, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При продаже товаров начисление НДС отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

При продаже активов, отличных от товаров (например, основных средств, нематериальных активов, материалов и т.п.) начисление НДС отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Перечисление налога на добавленную стоимость в бюджет осуществляется платежным поручением и отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

В общем случае при принятии товаров к бухгалтерскому учету предъявленная поставщиком сумма НДС не включается в стоимость приобретенных товаров.

В соответствии со ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Для учета сумм НДС, предъявленных организации при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченных организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, предназначен счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», к которому могут быть открыты субсчета:

- 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

При приобретении товаров указанные выше суммы НДС учитываются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующий субсчет) в корреспонденции с кредитом счетов по учету расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель впоследствии может предъявить выставленную поставщиком сумму НДС к вычету.

Таким образом, в конечном итоге вся сумма НДС, учитываемая в продажной цене товара, оплачивается конечным потребителем.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В хозяйственной деятельности практически любой коммерческой организации имеют место операции и по приобретению товаров и по их продаже, поэтому организации, как правило, должны уплачивать в бюджет разницу между выставленными покупателям суммами НДС и предъявленными поставщиками (продавцами) суммами НДС:

$$\text{НДС}_{\text{бюд.}} = \text{НДС}_{\text{выст.}} - \text{НДС}_{\text{пред.}}$$

Нормативно установлено, что сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в первичных учетных и расчетных документах, а также в счетах-фактурах.

Данные, используемые при учете и исчислении любого налога, должны подтверждаться первичными учетными документами (включая справки бухгалтера) и расчетами налоговой базы. Других документов для этих целей не предусмотрено.

Исключением является налог на добавленную стоимость, для учета и исчисления которого дополнительно установлены специальные формы документов налогового учета.

Документы налогового учета по НДС служат основанием для подтверждения права вычета НДС при расчетах с бюджетом и для расчета суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет.

Бухгалтерской службе организации необходимо следить за правильным оформлением всех этих и других документов, подтверждающих приобретение товаров и уплату НДС.

Для выполнения этой задачи все организации должны оформлять *счета-фактуры*, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, *книгу* покупок и *книгу* продаж по установленным формам.

Правила ведения покупателями и продавцами товаров (выполненных работ, оказанных услуг) журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж, а также порядок оформления счетов-фактур определены постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Установленная данным постановлением Правительства РФ форма счета-фактуры представлена на следующей странице.

**Счет-фактура** - это основной документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров сумм налога на добавленную стоимость к вычету в порядке, установленном гл. 21 НК РФ.

Счет-фактура является первичным учетным документом для целей налогового учета и составляется поставщиком (продавцом) при продаже товаров в двух экземплярах, первый из которых (оригинал) должен передаваться покупателю.

Применительно к организациям счет-фактура должна содержать подписи и расшифровки подписей (фамилии, инициалы) руководителя и главного бухгалтера организации-продавца.

Счета-фактуры не должны содержать подчистки и помарки. Исправления, внесенные в счета-фактуры, должны быть заверены подписью руководителя и печатью организации-продавца с указанием даты внесения исправления.

Организации-покупатели должны вести журнал учета *полученных* от продавцов оригиналов счетов-фактур. Полученные счета-фактуры должны храниться в этом журнале.

Организации-продавцы должны вести журнал учета *выставленных* покупателям счетов-фактур. Вторые экземпляры выставленных счетов-фактур должны храниться в этом журнале.

Покупатели ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов, а продавцы ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке.

При приобретении товаров организации-покупатели должны вести **книгу покупок**, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы налога на добавленную стоимость, предъявляемой к вычету в установленном порядке в конце отчетного периода.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок в хронологическом порядке.

**СЧЕТ-ФАКТУРА № \_\_\_\_\_ от " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_**

Продавец \_\_\_\_\_  
 Адрес \_\_\_\_\_  
 ИНН/КПП продавца \_\_\_\_\_  
 Грузоотправитель и его адрес \_\_\_\_\_  
 Грузополучатель и его адрес \_\_\_\_\_  
 К платежно-расчетному документу № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_  
 Покупатель \_\_\_\_\_  
 Адрес \_\_\_\_\_  
 ИНН/КПП покупателя \_\_\_\_\_

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг)	Единица измерения	Количество	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), всего без налога	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг), всего с учетом налога	Страна происхождения	Номер грузовой таможенной декларации
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>Всего к оплате</b>										

Руководитель организации \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)
 
 Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

Индивидуальный предприниматель \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (Ф.И.О.)

(реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

*Примечание.* Первый экземпляр - покупателю, второй экземпляр - продавцу.

При продаже товаров организации-продавцы должны вести **книгу продаж**, предназначенную для регистрации счетов-фактур, составляемых при совершении операций, признаваемых объектами обложения налогом на добавленную стоимость, в том числе и не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

С 1 января 2006 г. установлен новый механизм вычетов сумм НДС, который больше не предусматривает в качестве одного из основных условий вычета НДС фактическую оплату приобретаемых товаров (работ, услуг), за исключением уплаты НДС при ввозе товаров на территорию РФ.

С 1 января 2006 г. вычеты сумм НДС могут производиться в полном объеме при соблюдении следующих условий:

- товары приняты к бухгалтерскому учету (т.е. оприходованы);
- товары предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения;
- имеется в наличии правильно оформленный и зарегистрированный в книге покупок счет-фактура.

В случае нарушения этих и других условий порядок отражения в бухгалтерском учете сумм НДС, предъявленных поставщиками, может быть иным.

Например, счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм НДС к вычету. В частности, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в соответствующих документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах их учета, т.е. сумма налога включается в стоимость приобретенных товаров.

Впоследствии сумма НДС, включенная в стоимость таких товаров, списывается в установленном порядке на себестоимость продукции (работ, услуг).

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров (в том числе основных средств и нематериальных активов) на территорию РФ, учитываются в стоимости таких товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Например, по объектам основных средств, приобретенным для оказания услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного такси), предъявленные организации суммы НДС должны учитываться в первоначальной стоимости этих объектов, так как эта операция не подлежит налогообложению (освобождена от налогообложения).



В налоговом законодательстве содержится также ряд других особенностей исчисления и уплаты НДС и некоторых из перечисленных выше налогов при совершении тех или иных хозяйственных операций.

Особенности учета и вычета НДС, а также учета других рассмотренных выше налогов при совершении тех или иных хозяйственных операций последовательно будут излагаться в следующих главах, посвященных учету основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов и др., под рубрикой, условно названной «налоговые аспекты».

В этих рубриках преимущественно будут рассматриваться вопросы учета налога на добавленную стоимость и налога на прибыль при отражении в бухгалтерском учете фактов поступления или выбытия различных видов имущества.

### **3. ПРИМЕР ОТРАЖЕНИЯ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И НАЛОГОВ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Для усвоения материала рассмотрим пример, позволяющий в упрощенном виде отразить на счетах бухгалтерского учета отдельные операции по учету доходов, расходов и налогов. При этом допустим, что все необходимые документы оформлены правильно.

Допустим, что в балансе организации на начало отчетного периода по дебету счета 51 «Расчетные счета» числились денежные средства в сумме 30 000 руб., а по дебету счета 43 «Готовая продукция» числилась готовая продукция, себестоимость которой составляла 18 000 руб.

За отчетный период организация:

**А)** приобрела у поставщика и оплатила материалы на сумму 11 800 руб., в том числе НДС - 1800 руб.

В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие операции:

1) принятие к учету материалов по стоимости их приобретения без учета НДС - по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме 10 000 руб.;

2) отражение в учете суммы НДС, предъявленной поставщиком, - по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме 1800 руб.;

3) отражение оплаты поставщику за приобретенные материалы с учетом НДС - по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета» в сумме 11 800 руб.;

4) отражение вычета предъявленной поставщиком суммы НДС после принятия на учет материалов - по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме 1800 руб.

**Б)** продала свою продукцию по продажной цене 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб.

В бухгалтерском учете должны быть отражены следующие операции:

5) получение оплаты от покупателя (продажная цена с учетом НДС) - по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в сумме 23 600 руб.;

6) отражение выручки от продажи продукции - по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» в сумме 23 600 руб.;

7) отражение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет с выручки от продажи продукции, - по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме 3600 руб.;

8) списание себестоимости проданной продукции - по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» в сумме 18 000 руб.;

9) отражение финансового результата (прибыли) от продажи продукции - по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в сумме 2000 руб.

На счетах бухгалтерского учета операции по приобретению материалов и продаже продукции отразятся следующим образом:

Счет 51		Счет 43	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
СН = 30 000		СН = 18 000	
	КО3 = 11 800		КО8 = 18 000
ДО5 = 23 600		ДО = 0	
СК = 41 800		СК = 0	

Счет 10		Счет 60	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
СН = 0		СН = 0	
ДО1 = 10 000		ДО3 = 11 800	КО1 = 10 000
	КО = 0		КО2 = 1800
СК = 10 000			СК = 0

Счет 19		Счет 62	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
СН = 0		СН = 0	
ДО2 = 1800			КО5 = 23 600
	КО4 = 1800	ДО6 = 23 600	
СК = 0		СК = 0	

Счет 68		Счет 90	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
	СН = 0	ДО7 = 3600	СН = 0
ДО4 = 1800		ДО8 = 18 000	КО6 = 23 600
	КО7 = 3600	ДО9 = 2000	
	СК = 1800		СК = 0

Счет 99	
Дебет	Кредит
	СН = 0
	КО9 = 2000
ДО = 0	
	СК = 2000

где СН - начальное сальдо; СК - конечное сальдо;  
 КО - кредитовый оборот; ДО - дебетовый оборот;  
 цифры 1, 2, ..., 9, указанные с КО и ДО, - порядковые номера рассмотренных выше операций.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (с учетом последующих изменений и дополнений, в частности с изменениями, внесенными решением Верховного Суда РФ от 10.07.2002 № ГКПИ 2001-916).

## **Глава 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

В процессе осуществления своей деятельности каждая организация налаживает хозяйственные связи с другими организациями. Например, у одних организаций она покупает материалы для производства своей продукции, другим - заказывает выполнение определенных работ и т.д. В свою очередь, организация продает другим организациям свои товары или продукцию, выполняет для них работы или оказывает услуги в зависимости от вида деятельности, которым она занимается. Иными словами, организация все время имеет хозяйственные отношения с поставщиками и покупателями и осуществляет с ними денежные и иные расчеты. Кроме поставщиков и покупателей организация ведет денежные расчеты с банками, с бюджетом, внебюджетными фондами и другими кредиторами и дебиторами.

Свои денежные расчеты со сторонними организациями и учреждениями организация, как правило, осуществляет в виде безналичных платежей.

Безналичные расчеты, осуществляемые с банковских счетов организаций, регламентируются Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным Центральным банком РФ (далее - ЦБ России).

В некоторых случаях организации необходимо производить расчеты наличными денежными средствами, например при выплате заработной платы сотрудникам, при выдаче средств на командировочные расходы, при приобретении через подотчетное лицо различных товаров и/или материалов для хозяйственных нужд и др.

Обращение наличных денежных средств и ведение кассовых операций осуществляются в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и Положением о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденными ЦБ России.

### **А. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ ОРГАНИЗАЦИИ**

#### **1. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ КАССЫ**

Прием, хранение и расходование наличных денег осуществляются через кассу организации. К кассовым операциям относятся операции, связанные с получением и расходованием наличных денег непосредственно из кассы организации. В кассе организации помимо наличных денег также могут находиться денежные документы, например почтовые марки, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и др.

Работа в кассе организации возлагается на кассира.

Прием кассира на работу оформляется приказом (распоряжением) руководителя организации. После издания приказа о назначении кассира на работу руководитель организации обязан под расписку ознакомить его с должностной инструкцией, указанным выше Порядком ведения кассовых операций в РФ и заключить с кассиром договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

В организациях - субъектах малого предпринимательства (далее - малые предприятия), не имеющих в штате должности кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о полной индивидуальной материальной ответственности.

В настоящее время приказы о приеме работников (в том числе кассира) на работу должны оформляться с использованием унифицированных форм первичной учетной документации по учету кадров (унифицированные формы документов по учету кадров подробно рассмотрены в гл. 8).

Должностная инструкция предусматривает следующие основные обязанности кассира:

- осуществление операций по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность;
- сдача в учреждение банка денежной наличности сверх установленных лимитов;

- ведение на основе приходных и расходных документов кассовой книги;
- оформление документов и получение в соответствии с установленным порядком денежных средств в учреждениях банка для выплаты заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов;
- сверка фактического наличия денежных сумм с книжным остатком;
- составление кассовой отчетности.

Для надлежащего выполнения должностных обязанностей кассир должен знать:

- руководящие и нормативные документы (постановления, распоряжения, приказы, инструкции и т.п.), касающиеся ведения кассовых операций;
- формы кассовых и банковских документов; правила приема, выдачи, учета и хранения денежных средств;
- порядок оформления приходных и расходных документов;
- лимит остатка кассовой наличности, установленный для организации, и правила обеспечения их сохранности;
- порядок ведения кассовой книги и составления кассовой отчетности;
- правила эксплуатации электронно-вычислительной техники;
- основы организации труда, правила внутреннего трудового распорядка, правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Примерное содержание расписки кассира об ознакомлении с Порядком ведения кассовых операций в РФ может быть следующим (здесь и далее все приводимые для примера фамилии лиц, наименования организаций и другие данные являются условными и выделены полужирным курсивом):

<b>РАСПИСКА</b>	
<b>Я, <i>Смирнова Людмила Ивановна</i>, работающая в должности кассира ООО «<i>Производственник</i>», даю расписку в том, что я ознакомлена с должностной инструкцией и с Порядком ведения кассовых операций в России, установленным письмом Банка России от 04.10.1993 № 18.</b>	
<b>Подпись</b>	<b><i>Смирнова</i></b>
<b>Дата <i>24 января 2006 г.</i></b>	

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Письменные договоры о полной материальной ответственности могут быть заключены организацией с работниками, достигшими 18-летнего возраста и занимающими должности или выполняющими работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных им ценностей.

Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовые формы договоров о полной материальной ответственности утверждены постановлением Минтруда России от 31.12.2002 № 85 (с 1 сентября 2004 г. - Федеральная служба по труду и занятости).

В соответствии с указанным постановлением с кассиром должен заключаться договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Заполненная типовая форма договора о полной индивидуальной материальной ответственности, рекомендованная к применению указанным постановлением, приведена на следующей странице.

**ТИПОВАЯ ФОРМА  
договора о полной индивидуальной материальной ответственности**

**ООО «Производственник»**  
(наименование организации)

далее именуемый «Работодатель», в лице руководителя **Петрова Петра Петровича** или его  
(фамилия, имя, отчество)

заместителя \_\_\_\_\_, действующего на основании  
(фамилия, имя, отчество)

(устава, положения, доверенности)

с одной стороны, и **кассир Смирнова Людмила Ивановна**  
(наименование должности) (фамилия, имя, отчество)

именуемый в дальнейшем «Работник», с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем:

1. Работник принимает на себя полную материальную ответственность за недостачу вверенного ему Работодателем имущества, а также за ущерб, возникший у Работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам, и в связи с изложенным обязуется:

- а) бережно относиться к переданному ему для осуществления возложенных на него функций (обязанностей) имуществу Работодателя и принимать меры к предотвращению ущерба;
- б) своевременно сообщать Работодателю либо непосредственному руководителю о всех обстоятельствах, угрожающих обеспечению сохранности вверенного\*ему имущества;
- в) вести учет, составлять и представлять в установленном порядке товарно-денежные и другие отчеты о движении и остатках вверенного ему имущества;
- г) участвовать в проведении инвентаризации, ревизии, иной проверке сохранности \* и состояния вверенного ему имущества.

2. Работодатель обязуется:

- а) создавать Работнику условия, необходимые для нормальной работы и обеспечения полной сохранности вверенного ему имущества;
- б) знакомить Работника с действующим законодательством о материальной ответственности работников за ущерб, причиненный работодателю, а также иными нормативными правовыми актами (в том числе локальными) о порядке хранения, приема, обработки, продажи (отпуска), перевозки, применения в процессе производства и осуществления других операций с переданным ему имуществом;
- в) проводить в установленном порядке инвентаризацию, ревизии и другие проверки сохранности и состояния имущества.

3. Определение размера ущерба, причиненного Работником Работодателю, а также ущерба, возникшего у Работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам, и порядок их возмещения производятся в соответствии с действующим законодательством.

4. Работник не несет материальной ответственности, если ущерб причинен не по его вине.

5. Настоящий Договор вступает в силу с момента его подписания.

Действие настоящего Договора распространяется на все время работы с вверенным Работнику имуществом Работодателя.

6. Настоящий Договор составлен в двух имеющих одинаковую юридическую силу экземплярах, из которых один находится у Работодателя, а второй - у Работника.

7. Изменение условий настоящего Договора, дополнение, расторжение или прекращение его действия осуществляются по письменному соглашению сторон, являющемуся неотъемлемой частью настоящего Договора.

Адреса сторон Договора:

Работодатель 109147, г. Москва,  
ул. Марксистская, д. 30, стр. 4

Работник 119571, г. Москва,  
ул. Академика Анохина, д. 4, кв. 176

Дата заключения Договора:

**24 января 2006 г.**

Подписи сторон Договора:

Петров

Смирнов

Место печати

В организациях, имеющих большое количество подразделений или обслуживаемых централизованными бухгалтериями, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий могут производиться по письменному приказу руководителя организации другими, кроме кассиров, лицами. С этими лицами также заключаются договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, и на них распространяются все права и обязанности, установленные для кассиров.

Руководители организаций обязаны оборудовать для кассы изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег, и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей организаций не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Все наличные деньги и денежные документы хранятся, как правило, в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях - в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании рабочего дня закрываются ключом и опечатываются печатью кассира.

Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассира, которому запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты.

Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

## 2. СОБЛЮДЕНИЕ КАССОВОЙ ДИСЦИПЛИНЫ

Наличные денежные средства, поступающие в кассу организации, должны быть своевременно оприходованы и в последующем подлежат сдаче в банк для зачисления на банковские счета данной организации.

При осуществлении наличных расчетов, связанных с продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг) юридическим и физическим лицам, прием наличных денег всеми организациями (кроме кредитных организаций) должен производиться с обязательным применением контрольно-кассовой техники (далее - ККТ).

Сфера применения ККТ, требования к ней и обязанности организаций, применяющих контрольно-кассовую технику, регламентированы Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Организации не вправе вносить наличные денежные средства на счета других лиц - владельцев счетов (в том числе физических лиц), минуя свой расчетный счет. За несоблюдение этого порядка на организацию налагается штраф в 2-кратном размере суммы произведенного взноса.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются банками по согласованию с руководителями организаций исходя из необходимости ускорения оборачиваемости денег и своевременного поступления их в кассы в дни работы банков.

При этом могут устанавливаться следующие сроки сдачи организациями наличных денежных средств:

- для организаций, расположенных в населенном пункте, где имеются банки или предприятия Госкомсвязи России, - ежедневно в день поступления наличных денег в кассы организаций;

- для организаций, которые в силу специфики своей деятельности и режима работы, а также при отсутствии вечерней инкассации или вечерней кассы банка не могут ежедневно в конце рабочего дня сдавать наличные денежные средства в банки или предприятия Госкомсвязи России, - на следующий день;

- для организаций, расположенных в населенном пункте, где нет учреждений банков или предприятий Госкомсвязи России, а также находящихся от них на отдаленном расстоянии, - 1 раз в несколько дней.

Организации имеют право на получение наличных денежных средств со своих счетов в банке в размере, необходимом на оплату труда, на хозяйственные нужды, а также на командировочные расходы.

Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке. Выдача наличных денег под отчет производится из кассы организации.

Организации могут хранить наличные деньги в своих кассах только в пределах **лимитов**, устанавливаемых обслуживающими их банками по согласованию с руководителями организаций.

Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается банками ежегодно всем организациям, независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности.

Величина лимита остатка наличных денег в кассе зависит от специфики деятельности организации, в частности от объема ежедневной кассовой выручки организации.

При необходимости (в случае изменения кассовых оборотов, условий сдачи выручки и т.п.) лимиты остатков касс могут пересматриваться.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация должна представить в обслуживающий банк расчет по установленной форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу».

В данном расчете устанавливается лимит остатка кассы и оформляется разрешение на расходование организацией наличных денег из выручки, поступающей в ее кассу.

Если организация имеет несколько расчетных счетов в различных банках, то она по своему усмотрению обращается в один из банков для установления лимита остатка наличных денег в кассе. После установления лимита остатка кассы в одном из банков организация направляет уведомления об определенном ей лимите остатка кассы в другие банки, в которых открыты ей соответствующие счета. При проверке данной организации банки руководствуются этим лимитом остатка наличных денег в кассе.

Если организация не приняла мер по установлению лимита остатка наличных денег в кассе ни в одном из обслуживающих ее банков, лимит остатка кассы считается нулевым, а не сданная организацией в банк денежная наличность - сверхлимитной.

Организации имеют право хранить в своих кассах наличные деньги, сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до 5 дней), включая день получения денег в банке.

Образец заполненной формы расчета № 0408020 приведен на следующей странице.

В данном расчете условно принято, что налично-денежная выручка организации за последние три месяца составила 480 000 руб., количество рабочих дней составило 60 дней (20, 18 и 22 рабочих дня по месяцам). Наличными деньгами за эти три месяца выплачено 180 000 руб. (без учета расходов на заработную плату и выплаты социального характера);

- на основании этих данных средневзвешенная выручка организации за последние три месяца составит 8000 руб. (480 000 руб.: 60 дней);

- среднечасовая выручка составит 1000 руб. (8000 руб.: 8 час);

- средневзвешенный расход составит 3000 руб. (180 000 руб.: 60 дней).



Приложение 1  
к Положению о правилах организации наличного денежного обращения  
на территории Российской Федерации от 05.01.1998 № 14-П

ОКУД	БИК
0408020	044525788

**РАСЧЕТ**

на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения  
на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу на 2006 г.

**ООО «Производственник»**

(наименование (штамп) предприятия)

**4070281060000000221**

(номер счета)

**ОАО «Импэксбанк»**

(наименование учреждения банка)

Налично-денежная выручка за последние 3 месяца\*

(фактическая или ожидаемая)\*\*\*

**480** тыс. руб.

Среднедневная выручка\*\*

**8** тыс. руб.

Среднечасовая выручка\*\*

**1** тыс. руб.

Выплачено наличными деньгами за последние три месяца

(кроме расходов на заработную плату и выплаты социального  
характера) (фактически)\*\*\*

**180** тыс. руб.

Среднедневной расход\*\*

**3** тыс. руб.

Сроки сдачи выручки: ежедневно, на следующий день,

1 раз в        дней, при образовании сверхлимитного остатка

(нужное подчеркнуть)

Часы работы предприятия с 10 час. 00 мин. до 18 час. 30 мин.

Время сдачи выручки: в объединенную кассу при предприятии,

инкассаторам, в кассу банка, на почту (нужное подчеркнуть) 16 час. 30 мин.

Испрашиваемая сумма лимита Три тыс. руб.

(сумма прописью)

Просим разрешить расходование выручки на хозяйственные расходы,  
командировочные расходы

(указать цели расхода)

\* В случае резких изменений в объеме выручки или расхода приводятся данные за последний  
месяц

\*\* Сумма выручки (расхода), деленная на число рабочих дней (часов) предприятия.

\*\*\* Вновь организуемые предприятия показывают ожидаемую сумму выручки (расхода).

Руководитель предприятия Петров Петров П.П. (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер Иванова Иванова И.И. (Ф.И.О.)

**РЕШЕНИЕ УЧРЕЖДЕНИЯ БАНКА**

Установить лимит остатка кассы в сумме Три тыс. руб.

(сумма прописью)

Разрешено расходование выручки на хозяйственные расходы,

командировочные расходы

(указать цель)

Руководитель учреждения банка Козлов Козлов В.К. (Ф.И.О.)

При расчетах с поставщиками организации должны соблюдать установленный предельный размер расчетов наличными деньгами в РФ между юридическими лицами по одной сделке. Согласно указаниям ЦБ России предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке установлен в сумме **60 тыс. руб.**

При этом под одной сделкой понимаются все наличные расчеты в рамках одного договора. Данный лимит не распространяется на расчеты организации с физическими лицами и индивидуальными предпринимателями, с которыми расчеты можно проводить без ограничений.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров.

К организациям, не соблюдающим порядок ведения кассовых операций и работы с денежной наличностью, применяются меры ответственности, предусмотренные законодательными и иными правовыми актами РФ.

Так, например, неприменение ККТ в установленных законом случаях влечет наложение административного штрафа на организацию (юридическое лицо) в размере от 300 до 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ).

При этом наложение административного штрафа за неприменение ККТ на юридическое лицо не освобождает от ответственности должностное лицо (руководителя организации, главного бухгалтера, кассира) данной организации.

Контроль организаций по выполнению ими порядка ведения кассовых операций и соблюдению правил организации наличного денежного обращения осуществляют банки, в которых данные организации обслуживаются.

ЦБ России возлагает на обслуживающие банки обязанность не реже одного раза в два года проверять в организациях соблюдение порядка ведения кассовых операций и др.

В ходе проверок банками контролируются:

- полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке;
- полнота и своевременность сдачи наличных денежных средств, поступивших в организацию, в кассу банка;
- соблюдение согласованных с банком условий расходования поступающих в кассу организации наличных денежных средств;
- соблюдение лимита остатка наличных денежных средств в кассе;
- соблюдение установленных предельных сумм расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- правильность ведения кассовой книги и оформления кассовых документов.

При проверке правильности ведения кассовой книги и оформления кассовых документов контролируются:

- соблюдение установленного порядка оформления операций по приему и выдаче наличных денег из кассы организации;
- ведение форм первичной учетной документации по кассовым операциям (приходных и расходных кассовых ордеров, журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов, кассовой книги, книги учета принятых и выданных кассиром наличных денег);
- составление ежедневного отчета кассира по произведенным кассовым операциям в соответствии с приходно-расходными документами, расчетно-платежными ведомостями.

Материалы проверок оформляются справкой по форме 0408026 (приложение 8 к Положению ЦБ России от 05.01.1998 № 14-П).

При необходимости копии справок направляются в соответствующие налоговые инспекции по месту учета организаций для принятия к ним мер финансовой и административной ответственности за несоблюдение порядка работы с денежной наличностью.

### **3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В КАССЕ**

Движение денежных средств в кассе организации состоит из двух основных стадий:

- стадии поступления (прихода) денежных средств в кассу;
- стадии выбытия (расхода) денежных средств из кассы.

К основным способам поступления наличных денежных средств в кассу организации относятся:

- поступление из банка по чеку на выплату заработной платы сотрудникам, на хозяйственные, операционные и командировочные расходы;
- поступление в виде выручки от покупателей и заказчиков за отгруженные товары, продукцию (выполненные работы, оказанные услуги);
- поступление в виде кредитов или займов, полученных от кредитных или других организаций;
- поступление в виде возврата авансов или займов, ранее выданных другим организациям;
- поступление наличных денежных средств при осуществлении операций, связанных с расчетами по оплате труда персонала организации, с персоналом по прочим операциям, с учредителями и др.

Поступающие в кассу организации наличные денежные средства в первую очередь должны сдаваться на расчетный счет организации в банке.

В остальных случаях наличные денежные средства могут выдаваться (расходиться) из кассы организации на следующие цели:

- под отчет на хозяйственные и операционные расходы;
- на командировочные расходы;
- на выплату заработной платы;
- на выплату пособий по социальному страхованию;
- на выдачу займов (ссуд) работникам организации;
- на выплату компенсаций за использование личного легкового автомобиля для служебных поездок;
- на закупку товарно-материальных ценностей и др.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению наличных денежных средств установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций:

№ формы	Наименование формы
КО-1	Приходный кассовый ордер
КО-2	Расходный кассовый ордер
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
КО-4	Кассовая книга
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств

Помимо указанных выше форм первичной учетной документации по учету кассовых операций каждая организация обязана использовать также документы, формы которых установлены ЦБ России, в частности, кассовую заявку (форма № 0408027) и денежный чек.

Наличные денежные средства организация, как правило, получает со своего расчетного счета, открытого в обслуживающем банке в соответствии с установленным порядком.

Для получения наличных денежных средств с расчетного счета в банке на заработную плату и иные расходы организациям необходимо ежеквартально представлять в обслуживающие банки кассовые заявки по форме № 0408027.

До наступления очередного (следующего) квартала организация в текущем квартале составляет и подает в банк кассовую заявку, в которой показываются источники поступления наличных денежных средств в организацию и направления их расходования в течение квартала.

Кассовая заявка подается в банк в двух экземплярах, один из которых с отметкой банка затем возвращается организации и хранится в бухгалтерии.

Поступление и расход наличных денег раскрываются в заявке с разбивкой данных за соответствующий квартал прошлого года, предыдущий квартал и предполагаемые прогнозные значения на следующий квартал.

Кассовая заявка подписывается руководителем организации и главным бухгалтером и заверяется печатью организации.

Получение наличных денежных средств из банка осуществляется в порядке и в пределах, установленных законодательством РФ, на основании надлежащим образом оформленного документа специальной формы - денежного чека.

Обслуживающий банк выдает организации денежные чеки в виде чековой книжки, содержащей, как правило, 25 или 50 чеков.

Банк осуществляет выдачу чековой книжки на основании заявления организации и взимает определенную плату за каждую выданную чековую книжку. Выданные чековые книжки с номерами чеков фиксируются в «Карточке с образцами и оттиска печати» данной организации (подробнее - см. раздел Б данной главы).

Денежный чек представляет собой приказ организации обслуживающему банку о выдаче с расчетного счета организации указанной в чеке суммы наличных денег.

Каждый отдельный чек состоит из корешка чека и отрезной части чека (собственно чека) с контрольной маркой, расположенной в верхнем правом углу чека. Все эти части одного конкретного чека имеют одинаковый порядковый номер (буквенные и цифровые коды), - например чек АЛ 1233598.

При выдаче чековой книжки банк на лицевой стороне каждого чека указывает данные: наименование организации и номер расчетного счета организации) и ставит штамп с названием банка на месте реквизита «наименование учреждения банка».

Для получения наличных денег по чеку организация должна заполнить чек в соответствии с установленным порядком его заполнения.

Порядок заполнения чека, как правило, указывается на обороте обложки чековой книжки. Одновременно с составлением чека должны быть заполнены все реквизиты корешка чека. В соответствии с установленным порядком заполнения все записи на корешке чека и непосредственно на чеке производятся от руки чернилами или шариковой ручкой черного или синего цвета.

Корешок заполненного чека остается в чековой книжке, а отрезная часть (собственно чек) представляется в банк для получения наличных денег. После выплаты наличных денег чек остается в кассе банка.

Никакие поправки в тексте чека не допускаются, так как делают чек недействительным.

Если допущена ошибка при составлении чека, то его перечеркивают и на нем делается надпись «Аннулирован». Аннулированный (испорченный) чек должен остаться в чековой книжке. Затем заполняется новый (следующий по номеру) чек. Корешки оплаченных и испорченных чеков, а также испорченные чеки организация-чекодатель обязана хранить не менее трех лет.

В случае закрытия расчетного счета организация обязана вернуть банку полученные (или ранее чековые книжки с неиспользованными корешками и чеками с указанием в сопроводительном письме номеров неиспользованных чеков).

Заполненные образцы лицевой и оборотной стороны денежного чека приведены на следующих двух страницах.

Поступление наличных денег в кассу, в том числе по чеку, оформляют **приходными кассовыми ордерами** (форма № КО-1).

Приходный кассовый ордер состоит из двух частей: самого приходного ордера и квитанции к нему.


Приходный кассовый ордер применяется для оформления поступления наличных денег в кассу организации как в условиях методов ручной обработки данных, так и при обработке информации с применением средств вычислительной техники.

Прием наличных денег по приходным кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

Лица, вносящие наличные денежные средства, представляют в бухгалтерию организации сопроводительные документы (кассовые и товарные чеки, авансовые отчеты и т.п.), отражающие совершенные хозяйственные операции.

На основании представленных документов, подтверждающих факт совершения хозяйственной операции, работник бухгалтерии выписывает в одном экземпляре приходный кассовый ордер и квитанцию к нему, которые подписываются главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным.

**ОБРАЗЕЦ ЛИЦЕВОЙ СТОРОНЫ ЗАПОЛНЕННОГО ДЕНЕЖНОГО ЧЕКА**

<p align="center"><b>Корешок чека</b></p> <p align="center">АЛ 1233598</p> <p>НА <u>25000</u> Р. <u>      </u> К.</p> <p>« 06 » февраля 20 06 г.</p> <p align="center"><b>ЧЕК ВЫДАН</b> <i>Смирновой Л.И.</i> кому</p> <p><b>Подписи:</b></p> <p><u>Петров</u> перевал</p> <p><u>Иванова</u> второго</p> <p align="center"><b>ЧЕК ПОЛУЧИЛ</b></p> <p>« 06 » февраля 20 06 г.</p> <p><u>Смирнова</u> подпись</p>	<p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">ОТРЕЗА</p> <p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">БАНК</p> <p style="writing-mode: vertical-rl; transform: rotate(180deg);">ЛИНИЯ</p>	<p align="center"><b>ООО «Производственный»</b> чекодатель</p> <p align="center">40702810600000000221 № счета чекодателя</p> <p><b>ЧЕК</b>      АЛ 1233598</p> <p>НА <u>25000</u> Р. <u>      </u> К. цифрами</p> <p><u>г. Москва</u>      « 06 »      февраля      20 06 г. место выдачи      число      месяц прописью</p> <p align="center"><b>ОАО «ИМПЭКСБАНК»</b> наименование учреждения банка</p> <p>Место печати чекодателя</p> <div style="text-align: center; margin: 10px 0;">  </div> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="padding: 2px;"> <b>ЗАПЛАТИТЕ</b> <u>Смирновой Людмиле Ивановне</u> кому             </td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;"> <u>Десять пять тысяч рублей</u> сумма прописью             </td> </tr> <tr> <td style="padding: 2px;"> <b>ПОДПИСИ:</b>    <u>Петров</u>      <u>Иванова</u> </td> </tr> </table>	<b>ЗАПЛАТИТЕ</b> <u>Смирновой Людмиле Ивановне</u> кому	<u>Десять пять тысяч рублей</u> сумма прописью	<b>ПОДПИСИ:</b> <u>Петров</u> <u>Иванова</u>	<p align="center">АЛ 1233598</p> <p align="center"><b>В КАССУ – контрольная марка</b></p> <p align="center"><b>МЕСТО ДЛЯ НАКЛЕЙКИ КОНТРОЛЬНОЙ МАРКИ</b></p>
<b>ЗАПЛАТИТЕ</b> <u>Смирновой Людмиле Ивановне</u> кому						
<u>Десять пять тысяч рублей</u> сумма прописью						
<b>ПОДПИСИ:</b> <u>Петров</u> <u>Иванова</u>						

Чек действителен в течение десяти дней, не считая дня выдачи

**Образец оборотной стороны заполненного денежного чека**

Сим-вол	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА
40	Заработная плата и выплаты социального характера <i>за январь 2006 г.</i>	<b>20000=====</b>
46	Закупки сельхозпродуктов.....	.....
50	Пенсии, пособия и страховые возм.....	.....
53	Другие цели... <i>хозяйственные нужды</i> .....	<b>5000=====</b>
58	Расходы предпринимателей без образования юридического лица.....	.....
Подписи: <i>Петров</i> <i>Иванова</i>		

\* В этом месте работник банка подписывается в том случае, если личность получателя проверена по документам.

**Оприходовано**  
по кассе, кассовый  
ордер № 19

от « 06 » февраля 20 06 г.

**Главный (старший) бухгалтер**  
*Иванова*  
(подпись)

Указанную в настоящем чеке сумму получил

подпись *Смирнова*

Отметки, удостоверяющие личность получателя:

Предъявлен паспорт за № 45 03 996171  
наименование документа

Выдан ОВД «Тропарево» " 24 " октября 2002 г.  
наименование учреждения

Место выдачи г. Москва

ПРОВЕРЕНО ОПЛАТИТЬ\* " " 20 \_\_\_\_ г.  
Отв. исполнитель Оплачено  
Контролер Бухгалтер Кассир

При составлении приходного кассового ордера ему присваивается очередной порядковый номер и до передачи в кассу он регистрируется бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). Как правило, нумерация приходных кассовых ордеров начинается с начала года с порядкового номера один (№ 1) и продолжается до конца текущего года.

Суммы операций в приходных кассовых ордерах указываются и цифрами, и прописью.

В приходных кассовых ордерах и квитанциях к ним по строке «Основание» указывается содержание хозяйственной операции (например, получено по чеку с таким-то номером). В случае если по приходному кассовому ордеру на основании кассовых чеков оформляется поступление выручки, то по строке «В том числе» должна указываться сумма НДС, которая записывается цифрами. Если продукция, работы, услуги не облагаются налогом, делается запись «без налога (НДС)».

По строке «Приложение» перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления.

При реализации товаров (работ, услуг) с применением контрольно-кассовой техники (ККТ) допускается составление первичного учетного документа не реже одного раза в день по окончании дня на основании кассовых чеков.

Образец заполненного приходного кассового ордера представлен на следующей странице.

При получении приходных кассовых ордеров кассир обязан проверить:

- наличие на документах подписи главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного;
- правильность оформления полученных документов;
- наличие сопроводительных документов, прилагаемых к приходным кассовым ордерам;
- соответствие хозяйственной операции, указанной в приходном кассовом ордере, наименованию операции в квитанции к нему.

При приеме денег кассир обязан проверить соответствие сумм вносимых денежных средств суммам, указанным в сопроводительных документах, приходном кассовом ордере и квитанции к нему.

После получения наличных денег приходный кассовый ордер и квитанция к нему немедленно подписываются кассиром, а квитанция к приходному кассовому ордеру заверяется печатью (штампом) кассира. Подписанная и заверенная печатью (штампом) квитанция к приходному кассовому ордеру вручается кассиром лицу, внесшему наличные деньги, или прикладывается к выписке из банка (при поступлении наличных денег по чеку).

Операции по поступлению денежных документов в кассу организации также оформляются приходными кассовыми ордерами.

Выдача наличных денег из касс организаций производится по **расходным кассовым ордерам** (форма № КО-2) или надлежащим образом оформленным другим документам.

К таким документам, например, относятся платежные и расчетно-платежные ведомости, по которым выдается зарплата работникам организации, заявления на выдачу денег и др. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами, на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях и др. имеется разрешительная надпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир обязан потребовать предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбирает расписку получателя. Если заменяющий расходный кассовый ордер документ составлен на выдачу денег нескольким лицам, то получатели также предъявляют указанные документы, удостоверяющие их личность, и расписываются в соответствующей графе платежных документов. Однако в последнем случае запись о данных документа, удостоверяющего личность, на денежном документе, заменяющем кассовый расходный ордер, не производится.

Унифицированная форма № КО-1  
 Утверждена постановлением Государственного комитета РФ  
 по статистике от 18.09.1998 № 88

Организация **ООО «Производственник»** Форма по ОКУД **0310001**  
 Структурное подразделение **---** по ОКПО **51190611**  
 Код **---**

Номер документа	Дата составления
<b>19</b>	<b>06.02.2006</b>

**ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР**

Дебет	Кредит			Сумма, руб., коп.	Код целевого назначения
	код структурного подразделения	корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета		
<b>50</b>		<b>51</b>		<b>25000-00</b>	

Принято от **банка ОАО «Импэксбанк»**

Основание: **Чек АЛ № 1233588 от 06.02.2006 г. на зарплату и хозяйственные нужды**

Сумма **Двадцать пять тысяч** прописью  
 руб. \_\_\_\_\_ коп. \_\_\_\_\_

В том числе **зарплата – 20000; хозяйственные нужды – 5000.**

Приложение  
 Главный бухгалтер **Иванова** **Иванова И.И.**  
 подпись расшифровка подписи

Получил кассир **Смирнова** **Смирнова Л.И.**  
 подпись расшифровка подписи



ООО «Производственный»  
организация

**КВИТАНЦИЯ**

к приходному кассовому ордеру № 19  
от « 06 » февраля 2006 г.

Принято от банка ОАО «Импэксбанк»

Основание: Чек АЛ № 1233568  
от 06.02.2006 г. на зарплату и хозяйствен-  
ные нужды

Сумма 25000 руб. --- коп.  
цифрами

Двадцать пять тысяч  
прописью

руб. --- коп.

В том числе зарплата – 20000; хозяйжды – 5000.  
« 06 » февраля 2006 г.

М.П. (штампа)

Главный бухгалтер Иванова Иванова И.И.  
подпись расшифровка подписи

Кассир Смирнова Смирнова Л.И.  
подпись расшифровка подписи

Л:  
И:  
Н:  
М:  
Я:  
О:  
Т:  
Р:  
Е:  
З:  
А:

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров. Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе.

Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег.

Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается как приложение к расходному кассовому ордере или ведомости.

Для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям, применяется Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

- составить реестр депонированных сумм;

- в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью;

- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и указать в ведомости номер расходного кассового ордера.

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Выдача наличных денег из кассы (выручка, депонированные суммы и т.д.) для их сдачи в банк и зачисления на расчетный счет организации также осуществляется на основании расходных кассовых ордеров.

Расходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре и подписывается руководителем организации и главным бухгалтером, а затем регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

В расходном кассовом ордере по строке «Основание» указывается содержание хозяйственной операции, а по строке «Приложение» перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления. Операции по выдаче денежных документов из кассы организации также оформляются расходными кассовыми ордерами.

Образец заполненного расходного кассового ордера представлен на следующей странице.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на пишущей или вычислительной машине. Подчистки, помарки и исправления в этих документах не допускаются.

Унифицированная форма № КО-2  
 Утверждена постановлением Государственного комитета РФ  
 по статистике от 18.09.1998 № 88

ООО «Производственник»

организация

структурное подразделение

Форма по ОКУД  
 по ОКПО

Код
0310002
51190611
—

**РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР**

Номер документа	Дата составления
25	06.02.2006

Дебет			Кредит	Сумма, руб., коп.	Код целевого назначения
код структурного подразделения	корреспондирующий счет, субсчет	код аналитического учета			
	70		50	20000-00	

Выдать Работникам организации зарплату за январь 2006 г.

фамилия, имя, отчество

Основание: Выдача зарплаты по ведомости № 1 за январь 2006 г.

Сумма Де двадцать тысяч

прописью

руб. \_\_\_\_\_ коп.

Приложение: Ведомость № 1 за январь 2006 г.

Руководитель  
 организации

Директор  
 должность

Петров  
 подпись

Петров П.П.  
 расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Иванова  
 подпись

Иванова И.И.  
 расшифровка подписи

Получил Де двадцать тысяч

сумма прописью

руб. \_\_\_\_\_ коп.

« 06 » февраля 2006 г.

Подпись Смирнова

По \_\_\_\_\_

наименование, номер, дата и место выдачи документа,

Выдал кассир

Смирнова  
 подпись

Смирнова Л.И.  
 расшифровка подписи

Если допущена ошибка в таких документах (кроме денежного чека), то они уничтожаются и вместо них составляются новые документы.

Сдача наличных денег в банк осуществляется по установленной форме *объявления на взнос наличными* (форма № 0402001).

Заполненный образец формы объявления на взнос наличными имеет следующий вид:

<b>ОБЪЯВЛЕНИЕ №</b>		<b>4</b>	<b>0402001</b>
<b>на взнос наличными</b>			
27 января 200 6 г.			
От кого ООО «Производственник»	Для зачисл. на счет №	4070281060000000221	
Банк получателя ОАО «Импэксбанк»			20000= Сумма цифрами
Получатель ООО «Производственник»			
Двадцать тысяч			
Сумма прописью		руб.	коп.
Источник вноса Выручка от продажи продукции			
Подпись вносителя Смирнова		Бухгалтер	
		Деньги принял кассир	
<b>КВИТАНЦИЯ №</b>		<b>4</b>	<b>0402001</b>
27 января 200 6 г.			
От кого ООО «Производственник»	Для зачисл. на счет №	4070281060000000221	
Банк получателя ОАО «Импэксбанк»			20000= Сумма цифрами
Получатель ООО «Производственник»			
Двадцать тысяч			
Сумма прописью		руб.	коп.
Источник вноса Выручка от продажи продукции			
М.П.	Бухгалтер	Деньги принял кассир	
<b>ОРДЕР №</b>		<b>4</b>	<b>0402001</b>
27 января 200 6 г.			
От кого ООО «Производственник»	ДЕБЕТ	Сумма	
	счет №	20000=	
ОАО «Импэксбанк»	КРЕДИТ	Общая	
	код	частные	символы
Банк получателя	4070281060		
Получатель ООО «Производственник»	0000000221		
	Счет №		
Источник вноса Выручка от продажи продукции			
Бухгалтер		Кассир	

Объявление на взнос наличными подписывается лицом,

Объявление состоит из трех частей; непосредственно объявления на взнос наличными, квитанции и ордера.

Первая часть объявления на взнос наличными остается в кассе банка, Вносителю денег выдается квитанция, которую он представляет в кассу организации. В кассе организации квитанция прилагается к расходному кассовому ордеру, по которому были выданы деньги для их сдачи в банк.

Ордер выдается организации на следующий день вместе с выпиской из банка, в которой отражено поступление сданных денег на расчетный счет организации.

При осуществлении расчетов наличными деньгами в организации должна вестись **кассовая книга** установленной формы (форма № КО-4).

Кассовая книга является учетным регистром, в котором отражаются в хронологическом порядке все совершенные организацией кассовые операции, подтвержденные рассмотренными ранее первичными учетными документами.

Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью на последней странице, где делается запись «В этой книге пронумеровано и прошнуровано \_\_\_\_\_ листов». Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации. Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Записи кассовых операций начинаются со строки «Остаток на начало дня».

Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются по своим номерам.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующий день и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист с номером 1 и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (образец заполненного листа кассовой книги приведен в п. 4 разд. А),

При условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги». Одновременно с ней формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги.

Нумерация листов кассовой книги в этих машинограммах осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

За каждый месяц в последней машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, а за календарный год – общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир после получения машинограмм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги.

В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации, и книга опечатывается.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

#### 4. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Синтетический учет наличия и движения денежных средств и денежных документов в кассе ведется на активном счете 50 «Касса».

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

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

Учет денежных средств в кассе самой организации осуществляется на субсчете 50-1 «Касса организации».

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, в кассах отделений связи и т.п. Она открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Если организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты (например, субсчет 50-4 «Касса в иностранной валюте»).

Наличная иностранная валюта может выдаваться организации на командировочные и представительские расходы.

При наличии операций в наличной иностранной валюте записи в бухгалтерском учете производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся непосредственно в иностранной валюте. При учете денежных средств в иностранной валюте следует руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000.

Все совершенные кассовые операции отражаются в кассовой книге.

На последнем этапе учетного процесса данные кассовой книги переносятся в систематические (синтетические) учетные регистры, где они разносятся по счетам бухгалтерского учета.

В зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета разноска данных кассовой книги осуществляется в журнал-главной, журнале-ордере № 1, Главной книге или книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности по форме № К-1. При использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета все данные, отраженные по кассе, автоматически регистрируются в журнале учета проводок или хозяйственных операций.

Пример. Рассмотрим отражение кассовых операций в кассовой книге и книге учета хозяйственных операций. Допустим, что организация в течение одного рабочего дня (06.02.2006):

- получила по чеку из банка наличные деньги в сумме 25 000 руб. на выплату заработной платы в сумме 20 000 руб. и на хозяйственные нужды — в сумме 5000 руб. Полученные наличные деньги оприходованы по приходному кассовому ордеру № 19;

- из этой суммы 20 000 руб. по расходному кассовому ордеру № 25 (на основании платежной ведомости № 1 за январь 2006 г.) выдана заработная плата сотрудникам организации за январь 2006 г.;



В примерах бухгалтерских проводок, где будут присутствовать цифровые данные (суммы) по хозяйственным операциям, книга (или журнал) учета хозяйственных операций будет содержать дополнительный столбец (графу) «Сумма, руб.» и иметь следующий вид:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5

При использовании в дальнейшем таблиц, аналогичных вышеприведенным, будем считать, что это книга (или журнал) учета хозяйственных операций даже при отсутствии ссылок на нее.

С учетом изложенного бухгалтерские проводки по совершенным кассовым операциям отразятся в книге учета хозяйственных операций следующим образом:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Получены из банка по чеку наличные деньги	50-1	51	25 000
2	Выдана зарплата работникам организации за январь 2006 г.	70	50-1	20 000
3	Выдано под отчет Серову на приобретение канцтоваров	71	50-1	3500

В заключение отметим, что процесс бухгалтерского учета кассовых операций, как правило, состоит из следующих этапов:

- 1) составление первичных учетных документов, отражающих осуществленные кассовые операции (приход или расход наличных денежных средств);
- 2) регистрация первичных учетных документов в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- 3) систематизация и обработка первичных учетных документов и составление бухгалтерских проводок (для кассовых операций бухгалтерские проводки могут быть составлены на самих первичных учетных документах);
- 4) отражение в хронологическом порядке в кассовой книге осуществленных кассовых операций, подтвержденных первичными учетными документами;
- 5) перенос данных кассовой книги в систематические (синтетические) учетные регистры, где они разносятся по счетам бухгалтерского учета.

Наконец, учетный процесс предусматривает проведение инвентаризации денежных средств путем сопоставления данных бухгалтерского учета с фактическим остатком наличных денежных средств в кассе организации.

## 5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАССЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Инвентаризация кассы организации производится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров организации производится внезапная инвентаризация (ревизия) кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе.

Инвентаризация наличных денежных средств, разных ценностей и документов проводится комиссией, назначаемой приказом (решением, постановлением, распоряжением) руководителя организации.



До начала проверки фактического наличия денежных средств и денежных документов инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении денежных средств.

Материально ответственные лица должны дать расписки о том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на денежные средства сданы в бухгалтерию и все денежные средства, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение имущества.

Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета. Остаток денежной наличности сверяется с данными учета по кассовой книге. В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна производиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

Для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств и денежных документов (наличных денег, марок, чеков (чековых книжек) и др.), находящихся в кассе организации, применяется унифицированная форма первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации, а именно: **Акт инвентаризации наличных денежных средств по форме № ИНВ-15**.

Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся для сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, сдавшему ценности, второй - материально ответственному лицу, принявшему ценности, и третий - в бухгалтерию.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств и денежных документов не производятся. Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в акте не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

При выявлении недостатков или излишков денежных средств в кассе организации в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения. Материально ответственные лица должны дать объяснение причинам возникновения излишков или недостатков денежных средств в кассе. Выявленная недостача наличных денежных средств взыскивается с материально ответственного лица - кассира организации.

Выявленные излишки наличных денег принимаются к бухгалтерскому учету (приходятся в кассу) и зачисляются на финансовые результаты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Взыскание недостачи отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»). Внесение денежных средств кассиром в погашение недостачи отражается по кредиту субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса». \*

Эти операции отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражены излишки денежных средств в кассе, выявленные при инвентаризации	50-1	91-1
2	Отражена недостача денежных средств в кассе, выявленная при инвентаризации	94	50-1
3	Недостача денежных средств отнесена на кассира	73-2	94
4	Кассиром в погашение недостачи внесены денежные средства в кассу организации	50-1	73-2

Ревизию кассы организации и соблюдение кассовой дисциплины также производят учредители организаций и аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенными договорами. При этом особое внимание они должны уделять вопросам обеспечения сохранности денег и ценностей.

Систематическая проверка соблюдения организациями требований порядка ведения кассовых операций возлагается также на банки. Организации обязаны предоставлять по требованию банков все необходимые документы для проведения проверок соблюдения кассовой дисциплины.

Органы внутренних дел в пределах своей компетенции проверяют техническую укрепленность касс и кассовых пунктов, обеспечение условий сохранности денег и ценностей в организации.

Предложения и рекомендации по устранению выявленных в ходе проверок кассовой дисциплины недостатков, а также причин и условий, способствующих совершению хищений и злоупотреблений, обязательны для выполнения организациями.

## **Б. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ**

### **1. ПОРЯДОК ОТКРЫТИЯ РАСЧЕТНОГО СЧЕТА В БАНКЕ**

Как правило, организация осуществляет свои денежные расчеты со сторонними организациями и учреждениями путем безналичных расчетов через расчетные и/или валютные счета в банках.

**Расчетный счет** - это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения рублевых средств организации и проведения безналичных расчетов с другими юридическими и физическими лицами.

Расчетный счет является основным счетом организации, через который без ограничения осуществляются все денежные расчеты.

Например, на расчетный счет могут поступать платежи от покупателей и заказчиков в счет оплаты поставленных им товаров, продукции (выполненных работ, оказанных услуг), суммы в погашение дебиторской задолженности, кредиты банков и займы от других организаций, вносятся наличные денежные средства из кассы организации и др.

Организация при получении денежных средств на свой расчетный счет выступает в качестве *получателя* средств.

Со своего расчетного счета организация может осуществлять платежи за объекты основных средств, сырье и материалы, платежи за аренду помещений и коммунальные услуги, платежи по различным налогам и сборам, получать наличные денежные средства по чеку на выплату заработной платы работникам организации, на командировочные расходы, операционные и хозяйственные расходы и др.

Организация при перечислении денежных средств со своего расчетного счета выступает в качестве *плательщика* средств.

Для ведения безналичных расчетов в рублях организация должна открыть хотя бы один расчетный счет в кредитной организации (банке), имеющей право на открытие и ведение банковских счетов юридических лиц.

Для ведения различного рода безналичных расчетов каждая организация может открывать в банковских учреждениях несколько расчетных, валютных и иных счетов.

Порядок открытия и ведения банками расчетных счетов организаций регламентируются Инструкцией ЦБ России.

Для открытия расчетного счета организация (юридическое лицо) обязана представить в банк следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета по форме № 0401025;
- нотариально заверенную копию учредительного договора;
- нотариально заверенную копию устава организации;
- нотариально заверенную копию свидетельства о государственной регистрации организации;

- нотариально заверенную копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе юридического лица;
- карточку с образцами подписей и оттиска печати организации по форме № 0401026, заверенную в установленном порядке;
- протокол общего собрания учредителей о назначении руководителя организации;
- копию приказа о назначении главного бухгалтера;
- оформленный в установленном порядке договор банковского счета в двух экземплярах (бланки договоров выдаются банком);
- паспортные данные руководителя и главного бухгалтера организации.

Из числа перечисленных документов непосредственно для банка оформляются заявление на открытие счета, карточка с образцами подписей и оттиска печати, а также договор банковского счета.

Все остальные документы формируются организацией при ее государственной регистрации.

В заявлении на открытие счета указываются наименование учреждения банка и полное и точное наименование организации, указанное в учредительных документах.

Бланк заявления на открытие счета (форма № 0401025) выдается банком.

Заявление на открытие счета подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если в штате нет должности главного бухгалтера, заявление подписывается только руководителем организации.

Карточку с образцами подписей и оттиска печати представляют все организации, которым открываются расчетные счета в банках.

Образец указанной карточки и порядок ее оформления установлены указанием ЦБ России от 21.06.2003 № 1297-У (в ред. указания ЦБ России от 25.03.2004 № 1403-У).

Бланки карточек изготавливаются банками самостоятельно и выдаются организации перед заключением договора банковского счета.

Карточки могут заполняться с применением пишущих машин или ЭВМ шрифтом черного цвета либо ручками с пастой (чернилами) черного, синего или фиолетового цвета.

Карточка должна представляться в банк в одном экземпляре к каждому банковскому счету.

Право первой подписи принадлежит руководителю организации, которой открывается счет, а также иным лицам, обладающим организационно-распорядительными и административно-хозяйственными функциями, уполномоченным на основании письменного распоряжения (приказа) руководителя организации.

Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру и/или лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета письменным распоряжением (приказом) руководителя организации.

Правом первой или второй подписи могут обладать одновременно несколько сотрудников юридического лица. Сотрудник организации не может быть наделен одновременно правом первой и второй подписи. Правом первой или второй подписи могут обладать иные лица на основании соответствующей доверенности.

Лица, имеющие право первой и второй подписи, указываются в карточке с образцами подписей и оттиска печати при ее составлении. Образец подписи руководителя включается в карточку обязательно. Право первой подписи не может быть предоставлено главному бухгалтеру и другим лицам, имеющим право второй подписи.

При отсутствии в штате организации лиц, в обязанности которых входит ведение бухгалтерского учета, в карточке проставляется собственноручная подпись (подписи) лица (лиц), наделенных правом только первой подписи. В этом случае в карточке в поле «Фамилия, имя, отчество» вместо указания лица, наделенного правом второй подписи, указывается: «бухгалтерский работник в штате не предусмотрен».

Подлинность собственноручных подписей лиц, обладающих правом первой или второй подписи, должна быть удостоверена. Применение факсимильной подписи для заполнения карточки не допускается.

В карточку с образцами подписей и оттиска печати обязательно включается образец оттиска печати организации.

Образец оттиска печати юридического лица, проставляемый организацией в карточке, должен соответствовать печати, которую имеет организация согласно ее учредительным документам, иным документам и федеральным законам, устанавливающим требования к печатям юридических лиц. Оттиск печати, проставляемый на карточке, должен быть четким.

При временном отсутствии печати у вновь созданной организации, а также в связи с реорганизацией, изменением наименования или утерей печати руководитель банка предоставляет владельцу счета необходимый срок для изготовления печати. Одновременно он определяет порядок оформления расчетных документов на время отсутствия печати.

В случае замены или дополнения хотя бы одной подписи по счету представляется новая карточка с образцами подписей на всех лиц, имеющих право первой и второй подписи.

В карточках с образцами подписей и оттиска печати банком указывается номер открываемого расчетного счета.

Карточки с образцами подписей и оттиска печати остаются в банке и используются для сверки подписей и оттиска печати, проставленных на представляемых организацией расчетных и платежных документах. Например, такая сверка производится при выдаче организации наличных денег по чеку.

Проставляемые на расчетных и платежных документах подписи руководителя и главного бухгалтера организации должны точно соответствовать представленным в банк образцам подписей. При несовпадении проставленных на документах подписей с их образцами, хранящимися в банке, банк вправе отказать в приеме этих документов и не осуществить платежи и расчеты по ним.

При открытии расчетного счета с организацией заключается *договор банковского счета*, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

По договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый организации-клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету.

До подписания договора организация должна ознакомиться с тарифом комиссионных вознаграждений за оказываемые банком услуги.

В договоре банковского счета указываются номер открытого расчетного счета, а также приводятся платежные реквизиты банка для осуществления безналичных расчетов (корреспондентский счет банка и банковский идентификационный код - БИК).

Для проведения расчетных операций каждая кредитная организация (банк), расположенная на территории РФ и имеющая лицензию ЦБ России на осуществление банковских операций, открывает по месту своего нахождения один корреспондентский счет в подразделении расчетной сети ЦБ России.

**Корреспондентский счет** - это банковский счет, отражающий расчеты, произведенные банком по поручению и за счет другого банка на основе заключенного корреспондентского договора.

В настоящее время номера расчетных счетов организаций и корреспондентских счетов банков состоят из 20 цифровых знаков.

**Банковский идентификационный код (БИК)** определяется в соответствии со «Справочником БИК РФ» и указывается обслуживающим банком в договоре банковского счета.

Справочник БИК РФ представляет собой систематизированный перечень участников расчетов, осуществляющих платежи через расчетную сеть ЦБ России с указанием их банковских идентификационных кодов.

Структура банковского идентификационного кода и порядок его присвоения устанавливаются отдельным нормативным актом ЦБ России.

В настоящее время банковский идентификационный код (БИК) состоит из 9 цифровых знаков.

Информация об открытии расчетных счетов в банках должна быть в обязательном порядке доведена до сведения налоговых органов. Это требование является обязательным как для вновь зарегистрированных организаций, так и действующих организаций.

С этой целью банки в пятидневный срок со дня открытия организации расчетных или валютных счетов направляют налоговому органу, выдавшему справку о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, специальную форму «Сообщение банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета».

Налоговые органы после получения сообщения банка об открытии (закрытии) организации-налогоплательщику того и иного счета направляют в банк специальную форму «Информационное письмо налогового органа о получении сообщения банка об открытии (закрытии) банковского счета».

Операции по движению денежных средств на любых счетах организации можно осуществлять только после получения банком указанного выше информационного письма от налогового органа.

При осуществлении расчетных операций и для идентификации организаций-налогоплательщиков каждой организации присваивается идентификационный номер налогоплательщика.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) присваивается организации налоговым органом при постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации и указывается в *свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе юридического лица*.

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе - это документ, выдаваемый налоговым органом организациям, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков.

**Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)** - это единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории РФ номер, присваиваемый каждому налогоплательщику.

ИНН формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр.

Для организаций - юридических лиц используется **десятизначный** цифровой код, где:

- первые четыре знака обозначают код налогового органа, который присвоил налогоплательщику идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- последующие пять знаков обозначают собственно порядковый номер налогоплательщика-организации;
- последний знак представляет собой контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму, установленному федеральной налоговой службой.

В дополнение к идентификационному номеру налогоплательщика (ИНН) организации также присваивается код причины постановки на учет.

**Код причины постановки на учет (КПП)** присваивается организации при постановке на учет в налоговом органе и также указывается в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

КПП формируется как цифровой код, состоящий из последовательности цифр. Для организаций - юридических лиц используется **девятизначный** цифровой код, где:

- первые четыре знака обозначают код налогового органа, который осуществил постановку на учет организации по месту ее нахождения;
- последующие два знака обозначают причину постановки на учет (например, если эти два знака имеют значение 01, то это означает постановку на учет в налоговом органе российской организации в качестве налогоплательщика по месту ее нахождения);
- последние три знака обозначают порядковый номер постановки на учет по соответствующей причине.

## 2. ФОРМЫ БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЕТОВ

При осуществлении расчетных операций организации должны руководствоваться установленными формами безналичных расчетов и применять типовые документы, формы которых установлены ЦБ России.

Организации при осуществлении безналичных расчетов должны руководствоваться положением ЦБ России от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (далее - Положение ЦБ России о безналичных расчетах).

При осуществлении безналичных расчетов в валюте РФ (рублях) допускаются следующие формы безналичных расчетов:

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

Формы безналичных расчетов в валюте РФ организация выбирает самостоятельно и предусматривает в договорах, заключаемых ими со своими контрагентами (поставщиками, покупателями и др.). В рамках форм безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств (взыскатели), а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты.

Банки не имеют права вмешиваться в договорные отношения своих клиентов. Взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем средств, кроме возникших по вине банков, решаются в установленном законодательством порядке без участия банков.

Для проведения той или иной операции по банковским счетам организация должна представить в банк расчетный документ, оформленный в установленном порядке.

**Расчетный документ** представляет собой документ, оформленный на бумажном носителе или в электронном виде и содержащий распоряжение плательщика или получателя (взыскателя) денежных средств.

В расчетном документе плательщика средств содержится распоряжение о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств.

В расчетном документе получателя средств (взыскателя) содержится распоряжение о списании денежных средств со счета плательщика и их перечислении на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Для осуществления безналичных расчетов в рублях Положением ЦБ России предусмотрено использование следующих расчетных документов:

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

При осуществлении безналичных расчетов по расчетному счету организации, как правило, в большинстве случаев используют платежные поручения, форму и порядок заполнения которых рассмотрим в первую очередь.

## 2.1. Расчеты платежными поручениями

Расчеты платежными поручениями применяются организациями-плательщиками при списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств.

Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств организации:

- в целях оплаты за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги - поставщикам и подрядчикам;
- в целях оплаты налогов и сборов - в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в целях возврата кредитов и займов и уплаты процентов по ним;
- в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

**Платежное поручение** является расчетным документом, содержащим распоряжение владельца счета (организации-плательщика) обслуживающему его банку о переводе определенной денежной суммы на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Расчетные документы (в том числе платежные поручения) действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение **десяти** календарных дней, не считая дня их выписки.

Платежные поручения должны приниматься банками независимо от наличия денежных средств на счёте плательщика.

Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на расчетных счетах оплата платежных поручений производится по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

Статьей 855 ГК РФ предусмотрена следующая очередность списания денежных средств со счетов организаций при их недостаточности:

**в первую очередь** осуществляется списание 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** производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений по авторскому договору;

**в третью очередь** производится списание 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 и фонды обязательного медицинского страхования;

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

**в пятую очередь** производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

**в шестую очередь** производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности (поставщикам, подрядчикам и др.).

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Списание банком денежных средств со счета организации производится на основании **первого экземпляра** платежного поручения.

Банк обязан информировать плательщика по его требованию об исполнении платежного поручения не позже следующего рабочего дня после обращения плательщика в банк, если иной срок не предусмотрен договором банковского счета.

Порядок информирования плательщика определяется договором банковского счета.

Формы и размеры полей бланков платежного поручения установлены Положением ЦБ -оссии о безналичных расчетах.

Платежное поручение составляется на бланке формы № 0401060, образец которого с нумерацией полей в круглых скобках представлен на следующей странице.

(62)  
Пост. в банк плат.

(71)  
Списано со сч. плат.

**0401060**  
(2)

(1) ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № (3)		(4) Дата	(5) Вид платежа	(101)		
Сумма прописью		(6)				
ИНН (60)	КПП (102)	Сумма	(7)			
(8)		Сч. №	(9)			
Плательщик (10)		БИК (11)				
		Сч. №	(12)			
Банк плательщика (13)		БИК (14)				
		Сч. №	(15)			
Банк получателя						
ИНН (61)	КПП (103)	Сч. №	(17)			
(16)		Вид оп. (18)	Срок плат. (19)			
		Наз. пл. (20)	Очер. плат. (21)			
		Код (22)	Рез. поле (23)			
Получатель						
(104)	(105)	(106)	(107)	(108)	(109)	(110)
(24)						
Назначение платежа						
		Подписи		Отметки банка		
М.П. (43)		(44)		(45)		

Описание и порядок заполнения полей платежного поручения установлены Положением ЦБ России о безналичных расчетах и представлены в табл. 1.



Таблица 1

Номер поля	Наименование поля	Описание и порядок заполнения полей
1	2	3
1	Платежное поручение	Наименование документа
2	0401060	Номер формы по ОКУД (ОК 011-93), класс «Унифицированная система банковской документации»
3	№	Указывается цифрами порядковый номер платежного поручения. Если номер состоит более чем из трех цифр, платежные поручения при осуществлении платежей через расчетную сеть ЦБ РФ идентифицируются по трем последним разрядам номера, которые должны быть отличны от "000"
4	Дата	Дата составления платежного поручения. Указываются число, месяц, год - цифрами (в формате ДД.ММ.ГГГГ) или число - цифрами, месяц - прописью, год - цифрами (полностью)
5	Вид платежа	Указывается способ осуществления платежа: «почтой», «телеграфом» или «электронно». В других случаях поле не заполняется
6	Сумма прописью	Указывается с начала строки с заглавной буквы сумма платежа прописью в рублях. При этом слово «рубль» («рублей», «рубля») не сокращается. Копейки указываются цифрами, и при этом слово «копейка» («копейки», «копеек») также не сокращается. Если сумма платежа прописью выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, при этом в поле «Сумма» указываются сумма платежа и знак равенства «=»
7	Сумма	Указывается сумма платежа цифрами, рубли отделяются от копеек знаком тире «-». Если сумма платежа цифрами выражена в целых рублях, то копейки можно не указывать, в этом случае указываются сумма платежа и знак равенства «=», при этом в поле «Сумма прописью» указывается сумма платежа в целых рублях
8	Плательщик	Указывается наименование организации - плательщика средств
9	Сч. №	Номер счета плательщика. Проставляется номер расчетного счета организации - плательщика средств
10	Банк плательщика	Указываются наименование банка плательщика и его местонахождение
11	БИК	Указывается банковский идентификационный код (БИК) банка плательщика
12	Сч. №	Указывается номер корреспондентского счета банка плательщика средств
13	Банк получателя	Указываются наименование банка получателя средств и его местонахождение
14	БИК	Указывается банковский идентификационный код (БИК) банка получателя средств. БИК наряду с номерами расчетного и корреспондентского счетов, наименованием и местонахождением банка получателя организации-плательщику сообщают получатели средств
15	Сч. №	Указывается номер корреспондентского счета банка получателя средств
16	Получатель	Указывается наименование организации - получателя средств

1	2	3
17	Сч. №	Указывается номер расчетного счета получателя средств
18	Вид оп.	Вид операции - проставляется шифр «01» в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в ЦБ России
19	Срок плат.	Срок платежа - поле не заполняется до указаний ЦБ России
20	Наз. пл.	Назначение платежа кодовое. Не заполняется до указаний ЦБ России
21	Очер. плат.	Указывается очередность платежа цифрами 1, 2, 3, 4, 5 или 6 в соответствии с приведенной ранее очередностью платежей (например, при оплате поставщикам указывается цифра «6»)
22	Код	Не заполняется до указаний ЦБ России
23	Рез. поле	Резервное поле - заполняется в случаях, установленных актами ЦБ России
24	Назначение платежа	Указываются назначение платежа, наименование товаров, выполненных работ, оказанных услуг, номера и даты товарных документов, договоров. Отдельно выделяется налог на добавленную стоимость (НДС) или делается ссылка на то, что НДС не уплачивается. Также может быть указана другая необходимая информация, в том числе срок уплаты налога или сбора, срок оплаты по договору
43	М.П.	Место для проставления оттиска печати плательщика средств
44	Подписи	Проставляются подписи должностных лиц организации - плательщика средств согласно образцам подписей, ранее представленным в банк
45	Отметки банка	Проставляются штамп банка, дата и подпись ответственного исполнителя - работника банка. Данное поле заполняется банком
60	ИНН	Указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) плательщика средств
61	ИНН	Указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) получателя средств
62	Пост, в банк плат.	Поступило в банк плательщика - указывается дата поступления платежного поручения в банк плательщика по правилам, установленным для поля «Дата». Данное поле заполняется банком
71	Списано со сч. плат.	Списано со счета плательщика. Указывается дата списания средств со счета плательщика по правилам, установленным для поля «Дата». При оплате платежного поручения на всех экземплярах расчетного документа в поле «Списано со сч. плат.» проставляется дата списания средств со счета плательщика (при частичной оплате - дата последнего платежа). Данное поле заполняется банком

Поля 101-110 (выделены в образце платежного поручения полужирным шрифтом) заполняются лишь в случаях перечисления налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ.

До рассмотрения порядка заполнения полей 101-110 рассмотрим пример заполнения платежного поручения при перечислении денежных средств в случаях, не связанных с уп-

латой налогов, сборов и иных обязательных платежей, например, при оплате поставщикам за поступившие товары, материалы и др. (т.е. в случаях, не требующих заполнения полей 101-110).

**Пример 1.** Допустим, что организация ООО «Производственник» перечисляет поставщику 17.02.2006 сумму в размере 11 800 руб. за поставленные материалы, в том числе НДС - 1800 руб. (номера расчетных счетов и другие данные взяты условно и выделены полужирным курсивом).

Пост. в банк плат.	Списано со сч. плат.	0401060
--------------------	----------------------	---------

**ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 27**

**17.02.2006**

*почтой*

Дата

Вид платежа

<b>Сумма прописью</b>		<i>Одиннадцать тысяч восемьсот рублей 00 копеек</i>	
<b>ИНН 7709287901</b>	<b>КПП 770901001</b>	<b>Сумма</b>	<b>11800-00</b>
<b>ООО «Производственник»</b>		<b>Сч. №</b>	<b>4070261060000000221</b>
<b>Платательщик</b>		<b>БИК</b>	<b>044525788</b>
<b>ОАО «Импэксбанк» г. Москва</b>		<b>Сч. №</b>	<b>30101810400000009788</b>
<b>Банк плательщика</b>		<b>БИК</b>	<b>044525283</b>
<b>ОАО «Кредитбанк» г. Москва</b>		<b>Сч. №</b>	<b>30101810800000000283</b>
<b>Банк получателя</b>		<b>Сч. №</b>	<b>40702610200000000344</b>
<b>ИНН 7713444567</b>	<b>КПП 771301001</b>	<b>Вид оп.</b>	<b>01</b>
<b>ЗАО «Металлист»</b>		<b>Наз. пл.</b>	<b>Срок плат.</b>
<b>Получатель</b>		<b>Код</b>	<b>Очер. плат.</b>
			<b>Рез. поле</b>
			<b>6</b>

*За материалы согласно договору от 10.02.2006 № 54-по счету № 115 от 16.02.2006 в сумме 11800 руб., в том числе НДС – 1800 руб. 00 коп.*

**Назначение платежа**

М.П.

Подписи

Отметки банка

*Петров*

*Иванова*

8 случаях перечисления налогов, сборов и иных обязательных платежей в полях 101-110 платежных поручений должна указываться информация, установленная приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2004 № 106н.

Данный приказ согласован с Федеральной налоговой службой РФ (ФНС РФ), Федеральной таможенной службой РФ, Центральным банком РФ и устанавливает с 1 января 2005 г. новые *Правила* указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Согласно этим Правилам при перечислении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ в поле **101** должно быть указано одно из следующих значений *статуса плательщика*:

- налогоплательщик (плательщик сборов) ~- юридическое лицо («01»);
- налоговый агент («02»);
- сборщик налогов и сборов («03»);
- налоговый орган («04»);
- территориальные органы службы судебных приставов («05»);
- участник внешнеэкономической деятельности («06»);
- таможенный орган («07»);
- плательщик иных обязательных платежей, осуществляющий перечисление платежей в бюджетную систему РФ Федерации (кроме платежей, администрирование которых осуществляют налоговые органы) («08»);
- налогоплательщик (плательщик сборов) - индивидуальный предприниматель («09»);
- налогоплательщик (плательщик сборов) - частный нотариус («10»);
- налогоплательщик (плательщик сборов) - адвокат, учредивший адвокатский кабинет («11»);
- налогоплательщик (плательщик сборов) - глава крестьянского (фермерского) хозяйства («12»);
- налогоплательщик (плательщик сборов) - иное физическое лицо - клиент банка (владелец счета) («13»);
- налогоплательщик, производящий выплаты физическим лицам («14»);
- кредитная организация, оформившая расчетный документ на общую сумму на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему РФ, уплачиваемых физическими лицами без открытия банковского счета («15»).

Информация, идентифицирующая плательщика средств, получателя средств и платежей, указываемая в расчетных документах, является *обязательной к заполнению* при наличии в поле 101 расчетного документа двузначного показателя статуса.

В этих случаях в полях «ИНН» плательщика (60), «КПП» плательщика (102), «ИНН» получателя (61) и «КПП» получателя (103) проставляются соответствующие значения.

Указание значения показателя ИНН в полях «ИНН» плательщика (60) и «ИНН» получателя (61) является *обязательным*.

В полях «КПП» плательщика (**102**) и «КПП» получателя (103) указываются коды причины постановки на учет (КПП).

При перечислении налогов и сборов в поле «Плательщик» (8) указывается наименование плательщика - клиента банка, дающего поручение банку на перечисление денежных средств.

В поле «ИНН» получателя (61) указывается значение ИНН налогового, таможенного или иного государственного органа исполнительной власти, органа местного самоуправления, осуществляющего администрирование платежа в соответствии с законодательством РФ.

В поле «КПП» получателя (103) указывается значение КПП налогового, таможенного или иного государственного органа исполнительной власти, органа местного самоуправления, осуществляющего администрирование платежа в соответствии с законодательством РФ.

В поле «Получатель» (16) указывается в сокращенном виде наименование получателя платежа (органа Федерального казначейства, органа, осуществляющего кассовое обслужи-

вание исполнения бюджета субъекта РФ или муниципального образования) и в скобках наименование в сокращенном виде налогового, таможенного или иного органа государственной власти, органа местного самоуправления, осуществляющего администрирование платежа в соответствии с законодательством РФ.

При этом значения ИНН и КПП получателя платежа (органа Федерального казначейства, органа, осуществляющего кассовое обслуживание исполнения бюджета субъекта РФ или муниципального образования) *не указываются*.

Значения ИНН, КПП и наименование налогового органа, а также наименование органа Федерального казначейства *доводятся* до организации-налогоплательщика налоговым органом, где он состоит на учете.

Оформление одного расчетного документа допускается только по одному налогу (сбору) согласно классификации доходов бюджетов РФ.

В одном расчетном документе по одному коду бюджетной классификации РФ не может быть указано более одного показателя основания платежа и типа платежа.

При заполнении расчетного документа на перечисление платежей в бюджетную систему РФ в полях 104-110 указывается информация в порядке, установленном соответствующими пунктами 3-9 указанных выше Правил.

Рассмотрим последовательно порядок указания информации в полях 104-110 расчетных документов.

В поле 104 указывается *показатель кода бюджетной классификации* (КБК) в соответствии с классификацией доходов бюджетов РФ.

Приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2004 № 114 с 1 января 2005 г. с целью соблюдения единых принципов формирования и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ утверждены новые *двадцатизначные коды бюджетной классификации*.

Так, например, с 1 января 2005 г. налогу на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ, присвоен следующий код бюджетной классификации - **«182 1 03 01000 01 1000 11»**.

В поле 105 указывается *значение кода ОКАТО* муниципального образования в соответствии с Общероссийским классификатором объектов административно-территориального деления (ОКАТО), на территории которого мобилизуются денежные средства от уплаты налога (сбора) в бюджетную систему РФ.

Так, например, муниципальный округ «Таганский» Центрального административного округа (ЦАО) г. Москвы имеет следующий код ОКАТО - **«45286580000»**.

В поле 106 указывается *показатель основания платежа*, который имеет два знака и может принимать следующие значения:

- «ТП» - платежи текущего года;
- «ЗД» - у добровольное погашение задолженности по истекшим налоговым периодам при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа;
- «БФ» - текущие платежи физических лиц - клиентов банка (владельцев счета), уплачиваемые со своего банковского счета;
- «ТР» - погашение задолженности по требованию налогового органа об уплате налогов (сборов);
- «РС» - погашение рассроченной задолженности;
- «ОТ» - погашение отсроченной задолженности;
- «РТ» - погашение реструктурируемой задолженности;
- «ВУ» - погашение отсроченной задолженности в связи с введением внешнего управления;
- «ПР» - погашение задолженности, приостановленной к взысканию;
- «АП» - погашение задолженности по акту проверки;
- «АР» - погашение задолженности по исполнительному документу.

В случае проставления в поле 106 расчетного документа значения ноль («0») налоговые органы, при невозможности однозначно идентифицировать платеж, самостоятельно относят поступившие денежные средства к одному из указанных выше оснований платежа, руководствуясь законодательством о налогах и сборах.

В поле **107** указывается **показатель налогового периода**, который имеет 10 знаков, восемь из которых имеют смысловое значение, а два являются разделительными знаками и заполняются точками (« . »).

Показатель используется для указания периодичности уплаты налога (сбора) или конкретной даты уплаты налога (сбора), установленной законодательством о налогах и сборах, - «число, месяц, год».

Периодичность уплаты может быть месячной, квартальной, полугодовой или годовой.

Первые два знака показателя налогового периода предназначены для определения периодичности уплаты налога (сбора), установленной законодательством о налогах и сборах.

Периодичность уплаты налога (сбора) указывается следующим образом:

- «МС» - месячные платежи;
- «КВ» - квартальные платежи;
- «ПЛ» - полугодовые платежи;
- «ГД» - годовые платежи.

В 4-м и 5-м знаках показателя налогового периода для месячных платежей проставляется номер месяца текущего отчетного года, для квартальных платежей - номер квартала, для полугодовых платежей - номер полугодия.

Номер месяца может принимать значения от 01 до 12, номер квартала - от 01 до 04, номер полугодия - 01 или 02.

В 3-м и 6-м знаках показателя в качестве разделительных символов проставляются точки. В 7-10-м знаках показателя указывается год, за который производится уплата налога.

При уплате налога один раз в год 4-й и 5-й знаки показателя заполняются нулями. Если же законодательством о налогах и сборах по годовому платежу предусмотрен более одного срока уплаты налога (сбора) и установлены конкретные даты уплаты налога (сбора) для каждого срока, то в показателе налогового периода указываются эти даты.

Образцы заполнения показателя налогового периода:

**«МС.02.2006»; «КВ.01.2006»; «ПЛ.02.2006»; «ГД.00.2006».**

Налоговый период указывается для платежей текущего года, а также в случае самостоятельного обнаружения ошибки в ранее представленной декларации и добровольной уплате доначисленного налога (сбора) за истекший налоговый период при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа.

В показателе налогового периода следует указать тот налоговый период, за который осуществляется уплата или доплата налога (сбора).

При уплате отсроченной, рассроченной, реструктурируемой задолженности или при погашении-приостановленной к взысканию задолженности, При погашении задолженности по требованию об уплате налогов (сборов) от налогового органа или при погашении задолженности в связи с введением внешнего управления в показателе налогового периода форматом «день, месяц, год» указывается конкретная дата (например, «05.04.2006»), которая взаимосвязана с показателем основания платежа и может обозначать, если показатель основания платежа имеет значение:

- «ТР» - срок уплаты, установленный в требовании налогового органа об уплате налогов (сборов);
- «РС» - дату уплаты части рассроченной суммы налога в соответствии с установленным графиком рассрочки;
- «ОТ» - дату завершения отсрочки;
- «РТ» - дату уплаты части реструктурируемой задолженности в соответствии с графиком реструктуризации;
- «ВУ» - дату завершения внешнего управления;
- «ПР» - дату завершения приостановления взыскания.

Если платеж осуществляется с целью погашения задолженности по акту проведенной проверки («АП») или исполнительному документу («АР»), то в показателе налогового периода проставляется ноль («0»). В случае досрочной уплаты налогоплательщиком налога (сбора) в показателе налогового периода указывается первый предстоящий налоговый период, за который должна производиться уплата налога (сбора).

В поле **108** указывается *показатель номера документа*, который в зависимости от значения показателя основания платежа может принимать следующий вид, если показатель основания платежа имеет значение:

- «ТР» - номер требования налогового органа об уплате налогов (сборов);
- «РС» - номер решения о рассрочке;
- «ОТ» - номер решения об отсрочке;
- «РТ» - номер решения о реструктуризации;
- «ПР» - номер решения о приостановлении взыскания;
- «ВУ» - номер дела или материала, рассмотренного арбитражным судом;
- «АП» - номер акта проверки;
- «АР» - номер исполнительного документа и возбужденного на основании его исполнительного производства.

При указании в показателе номера документа соответствующей информации знак «№» не проставляется.

При уплате текущих платежей или добровольном погашении задолженности при отсутствии требования налогового органа об уплате налогов (сборов) (показатель основания платежа имеет значение «ТП» или «ЗД») в показателе номера документа проставляется ноль («0»),

В поле **109** указывается *показатель даты документа*, который состоит из 10 знаков.

Первые два знака показателя обозначают календарный день (могут иметь значения от 01 до 31), 4-й и 5-й знаки - месяц (значения от 01 до 12), знаки с 7-го по 10-й обозначают год, в 3-м и 6-м знаках в качестве разделительных проставляются точки (« . »).

При этом для текущих платежей (значение показателя основания платежа равно «ТП») в показателе даты документа указывается дата декларации (расчета), представленной в налоговый орган, а именно дата подписи декларации налогоплательщиком (уполномоченным лицом).

В случае добровольного погашения задолженности по истекшим налоговым периодам при отсутствии требования об уплате налогов (сборов) от налогового органа (значение показателя основания платежа равно «ЗД»), в показателе даты документа проставляется ноль («0»).

Для платежей, по которым уплата производится в соответствии с требованием об уплате налогов (сборов) от налогового органа (значение показателя основания платежа равно «ТР»), в показателе даты документа проставляется дата требования.

При погашении рассроченной, отсроченной, в том числе в связи с введением внешнего управления, реструктурируемой или приостановленной к взысканию задолженности, при уплате по результатам налоговых проверок, а также при погашении задолженности на основании исполнительных документов в показателе даты документа указывается, если показатель основания платежа принимает значение:

- «РС» - дата решения о рассрочке;
- «ОТ» - дата решения об отсрочке;
- «ВУ» - дата принятия арбитражным судом решения о введении внешнего управления;
- «РТ» - дата решения о реструктуризации;
- «ПР» - дата решения о приостановлении взыскания;
- «АП» - дата акта проверки;
- «АР» - дата вынесения исполнительного документа и возбужденного на его основании исполнительного производства.

В поле **110** указывается *показатель типа платежа*, который имеет два знака и может **принимать** следующие значения:

- «НС» - уплата налога или сбора;
- «ПЛ» - уплата платежа;
- «ГП» - уплата пошлины;
- «ВЗ» - уплата взноса;
- «АВ» - уплата аванса или предоплата;
- «ПЕ» - уплата пени;
- «ПЦ» - уплата процентов;

- «СА» - налоговые санкции, установленные Налоговым кодексом РФ;
- «АШ» - административные штрафы;
- «ИШ» - иные штрафы, установленные соответствующими законодательными или иными нормативными актами.

В случае проставления в поле 110 значения ноль («0») налоговые органы, при невозможности однозначно идентифицировать тип платежа, самостоятельно относят поступившие денежные средства к соответствующему типу платежа (налог (сбор), пеня, процент или штраф), руководствуясь законодательством о налогах и сборах.

В поле «Назначение платежа» (24) расчетного документа допускается указание дополнительной информации, необходимой для идентификации назначения платежа.

При невозможности указать конкретное значение показателя в полях 106-110 расчетного документа *проставляется ноль («0»)*, так как наличие в расчетном документе незаполненных полей не допускается.

При *перечислении платежей таможенным органам* информация в поле «Назначение платежа» (24) указывается в виде последовательного указания расположенных друг за другом и разделенных между собой точкой с запятой (« ; ») отдельных показателей в соответствии со следующей структурой: *Код таможенного органа; Тип платежа; «Примечание»*.

Показатель «Код таможенного органа» заполняется на основании классификации таможенных органов в РФ, утвержденной соответствующими нормативными актами, и идентифицирует таможенный орган, осуществляющий администрирование платежа.

Показатель «Тип платежа» имеет два знака и заполняется на основании «Справочника видов платежей», утвержденного соответствующими нормативными правовыми актами.

Показатель «Примечание» используется для указания дополнительной информации, необходимой для идентификации назначения платежа, является текстовым пояснением и заполняется в кавычках.

Правила указания информации, идентифицирующей платеж, в расчетных документах на перечисление иных платежей в бюджетную систему РФ приведены в приложении № 4 к приказу Министерства финансов РФ от 24.11.2004 № 106н.

Плательщики вправе отозвать свои платежные поручения, частичный отзыв сумм по расчетным документам не допускается.

Отзыв платежного поручения осуществляется на основании представленного в банк заявления клиента, составленного в двух экземплярах в произвольной форме, с указанием реквизитов, необходимых для осуществления отзыва, включая номер, дату составления, сумму платежного поручения и наименование плательщика. Оба экземпляра заявления на отзыв платежного поручения подписываются от имени клиента лицами, имеющими право подписи расчетных документов, заверяются оттиском печати и представляются в банк, обслуживающий плательщика. Один экземпляр заявления на отзыв помещается в документы дня банка, второй возвращается клиенту в качестве расписки в получении заявления на отзыв. Отозванные платежные поручения возвращаются банками плательщикам.

Положением ЦБ России о безналичных расчетах, допускается частичная оплата платежных поручений.

При частичной оплате платежного поручения следует применять **платежный ордер** формы № 0401066.

При оформлении платежного ордера на частичную оплату на всех его экземплярах в поле «Отметки банка» проставляются штамп банка, дата, а также подпись ответственного исполнителя банка. Первый экземпляр платежного ордера на частичную оплату также заверяется подписью контролирующего работника банка. На лицевой стороне частично оплачиваемого платежного поручения в верхнем правом углу делается отметка «Частичная оплата». Запись о частичном платеже (порядковый номер частичного платежа, номер и дата платежного ордера, сумма частичного платежа, сумма остатка, подпись) выполняется ответственным исполнителем банка на оборотной стороне платежного поручения. При осуществлении последней частичной оплаты по платежному поручению первый экземпляр платежного ордера, которым был произведен этот платеж, вместе с первым экземпляром оплачиваемого платежного поручения помещается в документы дня.



Оставшиеся экземпляры платежного поручения выдаются клиенту одновременно с последним экземпляром платежного ордера, прилагаемым к выписке из лицевого счета.

В заключение этого раздела рассмотрим пример заполнения платежного поручения при перечислении налогов (сборов) в бюджет.

**Пример 2.** Допустим, что организация ООО «Производственник», расположенное в муниципальном округе «Таганский» Центрального административного округа (ЦАО) г. Москвы, осуществила 17.01.2006 текущий платеж налога на добавленную стоимость за 4 квартал 2005 г. в сумме 9500 руб. Декларация по НДС подписана 12.01.2006.

Пост. в банк плат.		Списано со сч. плат.		<b>0401060</b>		
<b>ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 15</b>			<b>17.01.2006</b>	<b>почтой</b>	<b>01</b>	
			Дата	Вид платежа		
Сумма прописью		Десять тысяч пятьсот рублей 00 копеек				
ИНН 7709287901	КПП 770901001	Сумма	9500-00			
ООО «Производственник»		Сч. №	40702810600000000221			
Платательщик		БИК	044525788			
ОАО «Импэксбанк» г. Москва		Сч. №	30101810400000000788			
Банк плательщика		БИК	044583001			
Отделение 1 Московского ГТУ Банка России по г. Москве		Сч. №				
Банк получателя		Сч. №	40101810800000010041			
ИНН 7709000010	КПП 770901001	Сч. №				
УФК МФ РФ по г. Москве (ИФНС России № 9 по г. Москве, л/с 40100770009)		Вид оп.	01	Срок плат.	3	
Получатель		Наз. пл.		Очер. плат.		
		Код		Рез. поле		
182 1 03 01000 01 1000 110	45286580000	ТП	КВ.04.2006	0	12.01.2006	НС

Налог на добавленную стоимость за 4 квартал 2005 г.

Назначение платежа

Подписи

Отметки банка

М.П.

Петров

Иванова

## 2.2. Расчеты по аккредитивам

При расчетах по **аккредитиву** банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (далее - банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств после представления последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (далее - исполняющий банк) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Аккредитив обособлен и независим от основного договора и предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого (депонированного) аккредитива* банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого (гарантированного) аккредитива* банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по непокрытому (гарантированному) аккредитиву, а также порядок возмещения денежных средств по непокрытому (гарантированному) аккредитиву банком-эмитентом исполняющему банку определяются соглашением между банками.

Порядок возмещения денежных средств по непокрытому (гарантированному) аккредитиву плательщиком банку-эмитенту определяется в договоре между плательщиком и банком-эмитентом.

*Отзывным* является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент обязан направить соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива.

*Безотзывным* признается аккредитив, который может быть изменен или отменен исполняющим банком только с согласия получателя средств.

По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка, подтвердившего аккредитив, и получателя средств.

Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего.

Платежи по аккредитивам производятся в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив. Форму заявления на открытие аккредитива банк-эмитент разрабатывает самостоятельно.

В заявлении на открытие аккредитива плательщик обязан указать следующие сведения:

- наименование банка-эмитента;
- наименование банка получателя средств;

- наименование исполняющего банка;
- вид аккредитива (отзывный или безотзывный);
- условие оплаты аккредитива (с акцептом или без акцепта);
- дату закрытия аккредитива;
- перечень и характеристику документов, предоставляемых получателем средств, и требования к оформлению указанных документов (например, счет, счет-фактура, товарно-транспортные накладные, свидетельствующие об отгрузке материалов, акты о выполнении работ или оказании услуг и др.);
- период предоставления документов;
- наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправитель, грузополучатель и место назначения груза.

Для осуществления расчетов по покрытому (депонированному) аккредитиву в аккредитиве также указывается номер счета, открытого исполняющим банком для осуществления расчетов по аккредитиву. Указанный счет открывается по запросу банка-эмитента, составленному в произвольной форме на основании заявления на открытие аккредитива. Номер указанного счета доводится исполняющим банком до сведения банка-эмитента, а банком-эмитентом - до сведения плательщика.

На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет аккредитив на бланке формы № 0401063, утвержденной Положением ЦБ России о безналичных расчетах.

Исполняющий банк проверяет достоверность и подлинность аккредитива и незамедлительно ставит в известность получателя средств (поставщика) об открытии на его имя аккредитива.

Поставщик, исполняя условия полученного аккредитива, осуществляет отгрузку товаров, материалов и т.п. по договору поставки.

Для получения денежных средств по аккредитиву получатель средств представляет в исполняющий банк отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы. Эти документы должны быть представлены в указанный в аккредитиве период, но в пределах срока действия аккредитива.

Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица, последний обязан представить исполняющему банку доверенность, выданную плательщиком на его имя (если уполномоченным лицом является физическое лицо), либо копию договора (если уполномоченным лицом является организация).

Сумма денежных средств, выплачиваемых поставщику по аккредитиву, зачисляется на его расчетный счет платежным поручением исполняющего банка.

Закрытие аккредитива в исполняющем банке производится:

- по истечении срока аккредитива (в сумме аккредитива или его остатка);
- при отказе получателя средств от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива (в сумме аккредитива или его остатка);
- при отзыве аккредитива (в полной сумме или в ее части) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву.

После закрытия аккредитива исполняющий банк отправляет полученные им от поставщика документы банку-эмитенту. Получив документы, банк-эмитент проверяет соблюдение всех условий аккредитива, ставит в известность покупателя и передает ему полученные документы.

### 2.3. Расчеты чеками

Данная форма расчетов может быть использована при осуществлении расчетов во всех случаях, разрешенных законодательством РФ. Для осуществления таких расчетов применяются чеки.

**Чек** признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

**Чекодатель** является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате.

**Чекодержателем** является юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, а плательщиком является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются ГК РФ, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные статьей 878 ГК РФ, а также может содержать дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством.

Чек должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование «чек», включенное в текст документа;
- поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- указание валюты платежа;
- указание даты и места составления чека;
- подпись чекодателя.

Форма чека определяется банком самостоятельно.

На территории РФ чек может быть выписан сроком на 10 дней, не считая дня его выписки. Заполнение чека допускается без исправлений как от руки, так и с использованием технических средств.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности, учет и хранение бланков чеков банками осуществляется в порядке, установленном нормативными актами ЦБ России.

Для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями (банками), однако они не применяются для расчетов через подразделения расчетной сети ЦБ России.

#### 2.4. Расчеты по инкассо

Данная форма расчетов представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлечь другой банк (исполняющий банк).

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

Оплата *платежных требований* может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке).

Оплата *инкассовых поручений* производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя). Банк-эмитент, принявший на инкассо расчетные документы, принимает на себя обязательство доставить их по назначению. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения поручения клиента по получению платежа на основании платежного требования или инкассового поручения банк-эмитент несет перед ним ответственность в соответствии с законодательством.

Платежные требования применяются организациями - получателями средств (взыскателями) для списания денежных средств со счета плательщика и их перечисления на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных договором. Они выписываются поставщиками товаров (работ, услуг) и сдаются в банк.

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

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

**Акцепт** - это гарантия оплаты или согласие на оплату денежных, товарных или расчетных документов.

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее **пяти** рабочих дней.

Платежное требование составляется на бланке формы № 0401061.

В платежном требовании, оплачиваемом с акцептом плательщика, в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «с акцептом».

С 1 июня 2003 г. правила исполнения банками платежных требований, предусматривающих акцепт плательщиков, изменились.

Раньше при отсутствии согласия на уплату платежного требования акцепт признавали «по умолчанию». В настоящее время необходимо составлять на специальном бланке формы № 0401004 заявление об акцепте или об отказе от акцепта.

При отсутствии данного заявления банк вправе вернуть платежное требование с указанием причины возврата: «Не получено согласие на акцепт».

При акцепте платежных требований заявление составляется в двух экземплярах, первый из которых оформляется подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати плательщика. Плательщик вправе отказаться полностью или частично от акцепта платежных требований по основаниям, предусмотренным в договоре, в том числе в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотивов отказа.

При полном или частичном отказе от акцепта заявление составляется в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления оформляются подписями должностных лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати плательщика.

Все возникающие между плательщиком и получателем средств разногласия разрешаются в порядке, предусмотренном законодательством.

Безакцептное списание денежных средств со счета плательщика в случаях, предусмотренных договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также о договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия и соответствующей статьи), на основании которого осуществляется взыскание денежных средств.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств на основании договора в поле «Условие оплаты» получатель средств указывает «без акцепта», а также дату, номер основного договора и соответствующий его пункт, предусматривающий право безакцептного списания.

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта.

Данное платежное требование оплачивается в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

**Инкассовое поручение** является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- в случаях, когда беспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется на бланке формы № 0401071.

При взыскании денежных средств со счетов в беспорном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на закон (с указанием его номера, даты принятия и соответствующей статьи).

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату выдачи исполнительного документа, его номер, номер дела, по которому принято решение, подлежащее принудительному исполнению, а также наименование органа, вынесшего такое решение.

Инкассовые поручения на взыскание денежных средств со счетов, выставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

Списание денежных средств в беспорном порядке в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о списании денежных средств в беспорном порядке либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего соответствующее условие.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), имеющем право выставлять инкассовые поручения на списание денежных средств в беспорном порядке, обязательстве, по которому будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и соответствующий пункт, предусматривающий право беспорного списания).

Отсутствие условия о списании денежных средств в беспорном порядке в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате инкассового поручения.

Банки не принимают к исполнению инкассовые поручения на списание денежных средств в беспорном порядке, если прилагаемый к инкассовому поручению исполнительный документ предъявлен по истечении срока, установленного законодательством.

Банки приостанавливают списание денежных средств в беспорном порядке в следующих случаях:

- по решению органа, осуществляющего контрольные функции в соответствии с законодательством, о приостановлении взыскания;
- при наличии судебного акта о приостановлении взыскания;
- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

В документе, представляемом в банк, указываются данные инкассового поручения, взыскание по которому должно быть приостановлено.

При возобновлении списания денежных средств по инкассовому поручению его исполнение осуществляется с сохранением указанной в нем группы очередности и календарной очередности поступления документа внутри группы.

## 2.5. Порядок заполнения и представления расчетных документов

Бланки расчетных документов изготавливаются в типографии или с использованием электронно-вычислительных машин.

Допускается использование копий бланков расчетных документов, полученных на множительной технике, при условии, если копирование производится без искажений.

Размеры полей бланков расчетных документов указаны в приложениях к Положению ЦБ России о безналичных расчетах.

Бланк расчетного документа должен размещаться на листе формата А4.

Оборотные стороны бланков расчетных документов должны оставаться чистыми.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета).

Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Подписи, печати и штампы должны проставляться в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

Оттиски печати и штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления.

Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Поля, реквизиты которых не имеют значений, остаются незаполненными.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выписки.

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, множительной техники или электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре (кроме чеков) двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи) и оттиска печати (кроме чеков), заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати.

По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

## 3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНЫМ СЧЕТАМ

Движение денежных средств на расчетном счете организации состоит из двух основных стадий:

- стадии поступления (**зачисления**) денежных средств на расчетный счет, в результате чего происходит увеличение суммы денежных средств на расчетном счете организации;
- стадии списания (**перечисления**) денежных средств с расчетного счета, в результате чего происходит уменьшение суммы денежных средств на расчетном счете организации.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в рублях на расчетном счете организации, открытом в учреждении банка, ведется на активном счете 51 «Расчетные счета».

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление (зачисление) денежных средств на расчетный счет организации.

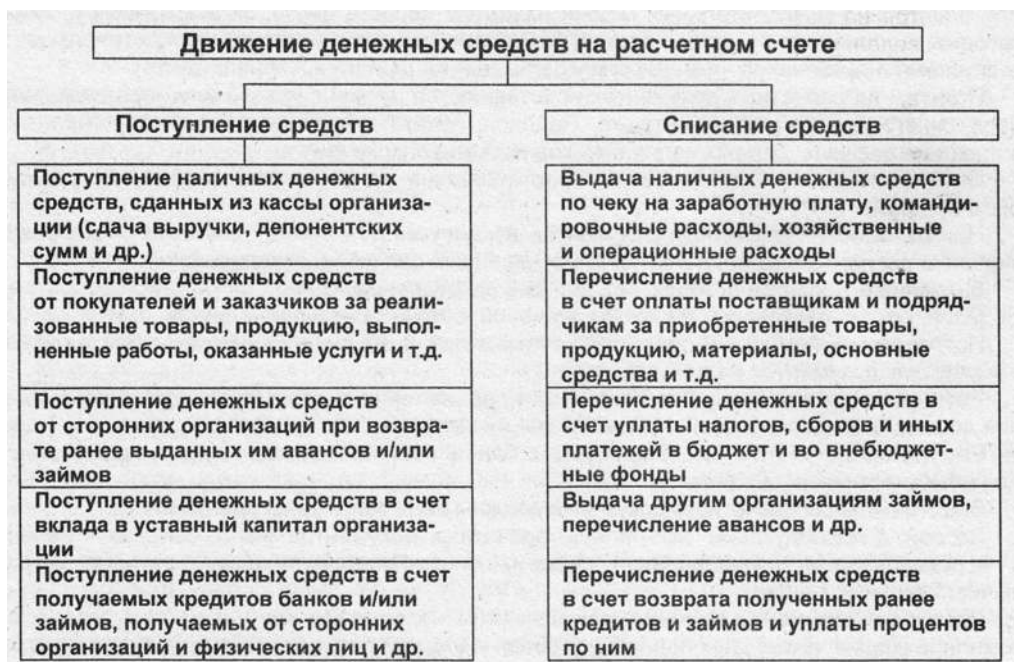
По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание (перечисление) денежных средств с расчетного счета организации.

При наличии у организации нескольких расчетных счетов аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

При осуществлении безналичных расчетов по расчетному счету, как правило, используются платежные поручения.

Списание денежных средств со счета осуществляется по распоряжению его владельца или без распоряжения владельца счета в случаях, предусмотренных законодательством и/или договором между банком и организацией.

Схематически процесс движения денежных средств на расчетном счете представлен на схеме.



Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Выписки банка по расчетному счету выдаются лицам, уполномоченным на их получение руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

При списании банком денежных средств организации за расчетно-кассовое обслуживание и другие услуги к выписке банка должны прилагаться мемориальные ордера по списанным суммам.

**Выписка банка по расчетному счету** представляет собой регистр аналитического учета и служит основанием для записей на счетах бухгалтерского учета.

При поступлении выписки банка главный бухгалтер (бухгалтер) проверяет правильность записей по расчетному счету на основании приложенных к ней документов.

Выписки банка и документы номеруют таким образом, чтобы на выписке и на документах, прилагаемых к ней, был один и тот же номер. Затем на выписке бухгалтером проставляется против каждой операции номер корреспондирующего счета для использования на следующих этапах учетной работы. Если к выписке банка не приложены оправдательные денежно-расчетные документы (платежные поручения, мемориальные ордера банка и т.д.), то указанные в ней суммы запрещается принимать к учету.



Выписки из банка должны храниться с платежными документами о поступлении и расходовании денежных средств.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

В разных банках выписки банка по расчетному счету могут различаться по своему оформлению, так как ЦБ России не утверждена единая унифицированная форма выписки, а рекомендована в качестве основы лишь примерная форма выписки из банка, которая названа «выпиской из лицевого счета клиента».

Выписка из лицевого счета клиента - это документ, информирующий о текущем состоянии расчетного счета организации.

Несмотря на некоторые различия, в выписках из банка должны быть отражены следующие сведения:

- наименование кредитного учреждения, выпустившего форму выписки;
- дата, на которую оформляется выписка, - число, месяц и год в формате «ДД.ММ.ГГГГ»;
- время распечатки выписки в банке - часы, минуты и секунды в формате «ЧЧ:ММ:СС»;
- БИК (банковский идентификационный код) и корреспондентский счет банка клиента (организации);
- наименование клиента и номер его расчетного счета;
- дата последней операции - число, месяц и год в формате «ДД.ММ.ГГГГ»;
- входящий остаток средств клиента на начало операционного дня (остаток средств по кредиту);
- вид проведенных операций в графе «ВО» (вид операции);
- номера документов, по которым осуществлены расходные и/или приходные операции;
- номера корреспондентских счетов банков плательщиков и/или получателей средств;
- расходные операции для банка (отражаются по дебету) и приходные операции для банка (отражаются по кредиту), проведенные в течение одного операционного дня;
- суммы проведенных операций, отражаемые в графах «Дебет» и «Кредит»;
- итоговые обороты по дебету и кредиту счета;
- исходящий остаток средств клиента на конец дня (остаток средств по кредиту).

В зависимости от вида приходных и расходных операций, оформленных платежными и иными банковскими документами, в выписке банке проставляются цифровые коды, установленные для той или иной операции.

В настоящее время используются следующие коды видов операций, отражаемые в графе «ВО»: 01 - платежное поручение; 02 - платежное требование; 03 - чек денежный (по которому организация получает наличные денежные средства с расчетного счета в кассу); 04 - чек расчетный; 06 - инкассовое поручение; 08 - аккредитив; 16 - платежный ордер и др.

Допустим, что организация ООО «Производственник» получила выписку банка от 17.02.2006 с приложенными к ней следующими денежно-расчетными документами:

- платежное поручение № 27 от 17.02.2006 на оплату поставщику материалов ЗАО (Металлист» 11 800 руб., включая НДС - 1800 руб.;
- мемориальный ордер банка № 436 от 17.02.2006 на сумму 10 руб. на оплату услуг банка по переводу денежных средств поставщику;
- квитанция к приходному кассовому ордеру № 31 от 17.02.2006 на получение по чеку из банка 30 000 руб. в кассу, в том числе на выдачу заработной платы - 20 000 руб. и на хозяйственные нужды - 10 000 руб.;
- мемориальный ордер банка № 609 от 17.02.2006 на сумму 60 руб. (комиссия за выдачу наличных денег на хозяйственные нужды);
- платежное поручение ООО «Атлант» № 114 от 17.02.2006 на оплату им продукции ООО «Производственник» согласно договору № 14 от 09.02.2006 и счету-фактуре № 16 от 14.02.2006 на сумму 23 600 руб., включая НДС - 3600 руб.

Образец выписки банка по расчетному счету, оформленный с использованием приведенных выше данных, может иметь вид, представленный на следующей странице.

ВЫПИСКА ИЗ ЛИЦЕВОГО СЧЕТА КЛИЕНТА 17.02.2006 10:15:39					
ОАО «Импэксбанк»		БИК 044525788			
		корр. счет 3010181040000000788			
Наименование клиента: ООО «Производственник»					
Валюта счета: RUR/810 Российский рубль					
Номер счета: 4070281060000000221					
Дата последней операции: 16.02.2006					
Входящий остаток на начало дня: 93006.25					
ВО	Номер докум.	Номер корр. счета	Дебет (-)	Кредит (+)	Место для записей бухгалтера
01	27	3010181080000000283	11800.00		Д-т сч. 60
	436	70107810800001720119	10.00		Д-т сч. 76
03	604	20202811010000000016	30000.00		Д-т сч. 50
	609	70107810800001720119	60.00		Д-т сч. 76
01	114	30102810900000000762		23600.00	К-т сч. 62
ИТОГО			Обороты по дебету	Обороты по кредиту	
Сумма в валюте счета:			41870.00	23600.00	
Исходящий остаток на конец дня 17.02.2006:				74736.25	

После обработки выписки банка и сверки правильности всех сумм хозяйственные операции, приведенные в выписке банка по расчетному счету за 17.02.2006, отразятся в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Произведена оплата поставщику за поступившие материалы, включая НДС	60	51	11800
2	Оплачены услуги банка за перевод денежных средств поставщику	76	51	10
3	Получены из банка по чеку деньги на заработную плату и хозяйственные нужды	50-1	51	30 000
4	Оплачено банку за расчетно-кассовое обслуживание	76	51	60
5	Получена оплата от покупателя за ранее отгруженную продукцию, включая НДС (выручка)	51	62	23 600

## В. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА ВАЛЮТНОМ СЧЕТЕ

### 1. ПОРЯДОК ОТКРЫТИЯ ВАЛЮТНОГО СЧЕТА В БАНКЕ

Для проведения текущих валютных операций и хранения средств в иностранной валюте любой российской организации предварительно необходимо открыть валютный счет.

Как правило, организации используют валютные счета для проведения экспортно-импортных операций и других текущих операций.

**Валютный счет** - это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения средств в иностранной валюте и проведения расчетов в иностранной валюте.

Российская организация может открыть валютный счет на территории РФ в любом банке, уполномоченном ЦБ России на проведение операций в иностранной валюте.

Уполномоченные банки - это кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством РФ и имеющие право на основании лицензий ЦБ России осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте. К ним также относятся действующие на территории РФ в соответствии с лицензиями ЦБ России филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Уполномоченный банк может открыть организации только один валютный счет в любой свободно конвертируемой валюте или открыть несколько валютных счетов по отдельным видам иностранных валют.

Как правило, организации открывают валютные счета в долларах США и/или евро.

Порядок открытия и ведения уполномоченными банками счетов организаций в иностранной валюте устанавливает ЦБ России.

Для открытия валютного счета организация должна представить в уполномоченный банк те же документы, что и при открытии расчетного счета. Единственным отличием является то, что при открытии валютного счета заявление на его открытие оформляется по другой форме, отличающейся от заявления на открытие расчетного счета. Бланк заявления на открытие валютного счета выдается банком и подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если в штате нет должности главного бухгалтера, то заявление подписывается только руководителем организации.

При открытии валютного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения валютных средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

Как правило, банк выполняет по валютным счетам организации операции, связанные с приобретением и продажей иностранной валюты, а также с обслуживанием экспортно-импортных операций.

После заключения договора банковского счета банк открывает организации текущий валютный счет и в связи с этим одновременно открывает транзитный валютный счет.

При этом каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют (за исключением счетов, открываемых в клиринговых валютах), должен соответствовать транзитный валютный счет.

**Текущий валютный счет** предназначен для учета средств в иностранной валюте, остающихся в распоряжении организации, и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

**Транзитный валютный счет** предназначен для зачисления в полном объеме всех поступлений иностранной валюты в пользу организации, за исключением следующих денежных средств, зачисляемых на текущий валютный счет:

- денежных средств, поступающих с одного текущего валютного счета организации на другой текущий валютный счет этой организации;
- денежных средств, поступающих от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет организации, по заключенным между ними договорам;
- денежных средств, поступающих с текущего валютного счета одной российской организации на текущий валютный счет другой российской организации, открытых в одном уполномоченном банке.

В договоре банковского счета указываются номера этих двух видов открытых валютных счетов, а также приводятся платежные реквизиты банка для осуществления безналичных :счетов в иностранной валюте.

Информация об открытии валютных счетов в уполномоченных банках должна быть в обязательном порядке доведена до сведения налоговых органов в том же порядке, что и при открытии расчетных счетов. Это требование является обязательным как для вновь зарегистрированных организаций, так и действующих организаций.

**С** этой целью банки в пятидневный срок со дня открытия организации текущих валютных счетов направляют налоговому органу, выдавшему справку о постановке на учет в налоговом органе юридического лица, специальную форму «Сообщение банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета».

Налоговые органы после получения сообщения банка об открытии (закрытии) организации-налогоплательщику того и иного счета направляют в банк специальную форму «Информационное письмо налогового органа о получении сообщения банка об открытии (закрытии) банковского счета».

После открытия текущих валютных счетов и получения банком информационного письма от налогового органа организация имеет право проводить по нему валютные операции.

## **2. ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ И ПОРЯДОК ИХ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ**

Порядок осуществления валютных операций, принципы валютного регулирования и валютного контроля установлены Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее - Закон).

В соответствии с Законом к **валютным операциям** относятся:

- приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;
- приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;
- приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;
- ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;
- перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;
- перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ.

К внутренним ценным бумагам относятся:

- эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте РФ и выпуск которых зарегистрирован в РФ;
- иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты РФ, выпущенные на территории РФ.

К внешним ценным бумагам относятся ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся к внутренним ценным бумагам.

К валютным ценностям относятся иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

При проведении валютных операций коммерческие организации - резиденты могут осуществлять расчеты с резидентами и нерезидентами.

К резидентам, в частности, относятся:

- физические лица, являющиеся гражданами РФ, за исключением граждан РФ, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;
- постоянно проживающие в РФ на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ и находящиеся за пределами территории РФ их филиалы, представительства и иные подразделения.

К нерезидентам, в частности, относятся:

- физические лица, не относящиеся к указанным ранее физическим лицам - резидентам;
- - юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;
- организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории РФ;
- находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства, другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения указанных выше юридических лиц и организаций-нерезидентов.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением *валютных операций движения капитала*.

Проведение валютных операций движения капитала регулируется Правительством РФ и ЦБ России, которые являются органами валютного регулирования.

Например, расчеты и переводы при приобретении резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе (уставном или складочном капитале) юридических лиц при внесении резидентами вкладов по договорам простого товарищества с нерезидентами осуществляются в порядке, который устанавливается Правительством РФ по согласованию с ЦБ России. Данный порядок может предусматривать, например, установление требования об использовании резидентом специального счета.

**Специальный счет** - это банковский счет в уполномоченном банке, используемый для осуществления по нему валютных операций в случаях, установленных законом.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами, связанные с безналичными расчетами и осуществляемые через специальные счета, регламентируются Инструкцией ЦБ России 07.06.2004 № 116-И.

Валютные операции, к которым данной инструкцией установлено требование об использовании специального счета, осуществляются только с использованием указанного специального счета.

Требование об использовании специального счета резидентом может быть установлено ЦБ России при регулировании, например, следующих валютных операций, осуществляемых между резидентами и нерезидентами:

- расчетов и переводов при предоставлении кредитов и займов в иностранной валюте резидентами нерезидентам;
- расчетов и переводов при включении кредитов и займов в иностранной валюте резидентами от нерезидентов;
- операций с внешними ценными бумагами, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами);
- исполнения резидентами обязательств по внешним ценным бумагам.

Уполномоченные банки открывают организациям-резидентам два вида специальных банковских счетов:

**Счет «Р1»:**

- для зачисления полученных кредитов и займов, уплаты процентов по ним и погашения сумм займа;
- для зачисления иностранной валюты, полученной от размещения организацией своих внешних ценных бумаг (акций и облигаций) среди иностранных покупателей;
- для учета выданных российской организацией нерезиденту векселей, номинированных в иностранной валюте и др.

**счет «Р2»:**

- для перечисления нерезиденту иностранной валюты по предоставленным займам, а также для зачисления полученных процентов по ним и погашения суммы долга;
- для перечисления сумм в счет приобретения у нерезидента внешних ценных бумаг;
- для зачисления валюты от продажи нерезиденту других внешних ценных бумаг и др.

Информация об открытии специальных счетов в иностранной валюте «Р1» и «Р2» также должна быть в обязательном порядке доведена до сведения налоговых органов в том же порядке, что и при открытии текущих валютных счетов.

При *экспорте* товаров, работ, услуг организация получает валютную выручку, которая подлежит обязательному зачислению на валютный счет организации в уполномоченных банках РФ, если иное не разрешено законом.

При *импорте* товаров организации осуществляют перевод иностранной валюты в качестве оплаты их поставщикам.

Для проведения этих операций организации имеют право покупать или продавать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке РФ.

Иностранная валюта может быть куплена и продана на внутреннем валютном рынке РФ только через уполномоченные банки.

Под **куплей-продажей иностранной валюты** через уполномоченный банк следует понимать приобретение (отчуждение) иностранной валюты по договору купли-продажи с уполномоченным банком, а также приобретение (отчуждение) иностранной валюты посредством заключения с уполномоченным банком договоров комиссии или договоров поручения, в которых комиссионером или поверенным выступает уполномоченный банк.

Требования к оформлению документов при купле-продаже наличной иностранной валюты устанавливаются для кредитных организаций Центральным банком РФ.

Покупку иностранной валюты организации, как правило, производят с целью оплаты поставщикам при импорте товаров, выдачи на командировочные расходы при заграничных командировках и т.д.

Продажа иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ носит «обязательный» и «добровольный» характер.

При поступлении экспортной валютной выручки на валютный счет организация обязана продать на внутреннем валютном рынке часть от полученной валютной выручки.

Перечень иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже на внутреннем валютном рынке РФ, приведен в приложении к Инструкции ЦБ России от 30.03.2004 № 111-И.

Законом установлено, что обязательная продажа части валютной выручки юридических лиц - резидентов должна осуществляться в размере не более 30% суммы валютной выручки, если иной размер не установлен ЦБ России.

Закон предоставляет Центральному банку РФ право устанавливать иной размер обязательной продажи части валютной выручки, но не свыше 30% ее суммы.

На момент издания данной книги указанной выше Инструкцией ЦБ России был установлен размер обязательной продажи части валютной выручки, равный **10%** от суммы поступающей валютной выручки.

Обязательная продажа части валютной выручки организаций производится через уполномоченные банки Центральному банку РФ по курсу иностранных валют к валюте РФ, складывающемуся на внутреннем валютном рынке РФ на день продажи.

В соответствии с установленным Инструкцией ЦБ России порядком при поступлении валютной выручки она полностью зачисляется на *транзитный валютный счет* организации в уполномоченном банке.

Уполномоченный банк не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления иностранной валюты на транзитный валютный счет организации, направляет ей уведомление по форме, установленной уполномоченным банком.

После получения уведомления уполномоченного банка организация должна дать банку распоряжение об осуществлении обязательной продажи части валютной выручки и зачисления оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет.

Форма распоряжения устанавливается уполномоченным банком с обязательным указанием следующей информации для организаций:

- номер и дата распоряжения;
- номер и дата уведомления о зачислении иностранной валюты на транзитный валютный счет резидента;
- наименование уполномоченного банка и юридического лица - резидента, указанные в договоре банковского счета;
- номер транзитного валютного счета, с которого подлежит списанию иностранная валюта;

- сумма (цифрами и прописью) валютной выручки, подлежащая обязательной продаже;
- сумма (цифрами и прописью) иностранной валюты, подлежащая зачислению на текущий валютный счет резидента после осуществления обязательной продажи части валютной выручки;
- номер текущего валютного счета резидента и реквизиты уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента;
- номер банковского счета резидента в валюте РФ и реквизиты кредитной организации для зачисления валюты РФ, полученной от обязательной продажи части валютной выручки.

Распоряжение юридического лица - резидента подписывается двумя лицами, имеющими право подписывать расчетные документы, или одним лицом (при отсутствии в штате второго лица, которому может быть предоставлено право подписи), заявленными в карточке с образцами подписей и оттиска печати, с приложением печати юридического лица - резидента.

Одновременно с распоряжением, в целях контроля за обязательной продажей части валютной выручки, резидент представляет в уполномоченный банк справку, идентифицирующую поступившую валютную выручку, являющуюся объектом обязательной продажи.

Справка о валютных операциях заполняется по унифицированной форме банковской документации № 0406009. Форма указанной справки и порядок ее составления приведены в приложении 1 к Инструкции ЦБ России от 15.06.2004 № 117-И.

Справка подписывается двумя лицами, наделенными правом первой и второй подписи, или одним лицом, наделенным правом первой подписи (в случае отсутствия в штате юридического лица - резидента лиц, в обязанности которых входит ведение бухгалтерского учета), заявленными в карточке с образцами подписей и оттиска печати, с приложением оттиска печати юридического лица - резидента.

Установлено, что обязательная продажа части валютной выручки должна осуществляться на основании распоряжения организации не позднее чем через 7 рабочих дней со дня ее поступления на банковский валютный счет организации в уполномоченном банке.

После получения необходимых документов уполномоченный банк продает подлежащую обязательной продаже часть валютной выручки, списывает с транзитного счета юридического лица оставшуюся часть валютной выручки и зачисляет на его текущий валютный счет.

Денежные средства в рублях, полученные организацией от продажи банком средств в иностранной валюте, подлежат обязательному зачислению в полном объеме на расчетный счет этой организации, указанный в его распоряжении, и в дальнейшем используются на любые цели в соответствии с действующим законодательством;

Уполномоченные банки по поручению организации могут продавать средства в иностранной валюте, находящиеся на его текущем валютном счете, другим организациям через валютные биржи, непосредственно уполномоченному банку или ЦБ России.

«Добровольная» продажа средств в иностранной валюте с текущего валютного счета организации осуществляется через уполномоченные банки в том же порядке, что и при обязательной продаже иностранной валюты.

Денежные средства в рублях, полученные организацией от «добровольной» продажи средств в иностранной валюте, также подлежат обязательному зачислению в полном объеме на расчетный счет организации и в дальнейшем используются на любые цели в соответствии с действующим законодательством.

Покупка организацией иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке также осуществляется через уполномоченные банки.

Основанием для покупки иностранной валюты могут быть платежи по контрактам (договорам) об импорте товаров.

Бухгалтерский учет экспортно-импортных операций при осуществлении внешнеэкономической деятельности подробно изложен в гл. 11.

### 3. ФОРМЫ БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЕТОВ

При осуществлении внешнеэкономической деятельности организации производят безналичные валютные расчеты в виде платежей из одной страны в другую.

Формы расчетов по различным сделкам определяются внешнеторговыми контрактами. Как правило, используются следующие формы расчетов по экспортно-импортным операциям:

- банковские переводы;
- расчеты по инкассо;
- расчеты аккредитивами;
- расчеты по открытому счету.

Формы безналичных расчетов организация выбирает самостоятельно и предусматривает в договорах (контрактах), заключаемых со своими контрагентами.

**Банковские переводы** осуществляются посредством платежных поручений, адресуемых одним банком другому.

Платежное поручение представляет собой приказ банка, адресованный своему банку-корреспонденту, о выплате определенной суммы денег по просьбе и за счет перевододателя иностранному получателю (бенефициару) с указанием способа возмещения банку-плательщику выплаченной им суммы.

Платежные поручения направляются банками друг другу почтой, по телеграфу (телексу), электронно либо с применением иных способов связи.

В платежном поручении может содержаться условие о выплате бенефициару соответствующих сумм против представления им указанных коммерческих или финансовых документов (документарный перевод) или против представления расписки.

Банки производят перевод средств в иностранной валюте за границу по поручению организации и на основании заявления на перевод, оформленного по установленной форме. Кроме заявления на перевод организация должна представить в банк копию контракта с иностранным контрагентом.

Заявление на перевод оформляется в трех экземплярах и подписывается от имени организации руководителем и главным бухгалтером и скрепляется печатью организации. Правильно оформленные заявления на перевод принимаются от организации под расписку на копии заявления.

На основании данного заявления на перевод банк составляет платежное поручение банку-корреспонденту на перевод иностранной валюты.

**Расчеты по инкассо** представляют собой поручение организации-экспортера своему банку получить от организации-импортера деньги или подтверждение о том, что денежные средства будут выплачены в определенный срок.

При этой форме расчетов банк действует в строгом соответствии с инструкциями своего клиента (доверителя), принимает на себя обязательство осуществить операции с представленными доверителем документами в целях получения от импортера акцепта и/или платежа, либо выдачи коммерческих документов против акцепта и/или платежа, либо выдачи документов на иных условиях. В качестве расчетного документа при этой форме расчета используется инкассовое поручение.

**Расчеты аккредитивами** являются наиболее приемлемой формой расчета для организаций-экспортеров.

Аккредитив представляет собой денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению импортера (приказодателя аккредитива) по контракту в пользу его контрагента - экспортера (бенефициара).

Банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), должен произвести бенефициару платеж (немедленно или с рассрочкой) при условии представления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и при выполнении других условий аккредитива.

В аккредитиве должен быть четко обозначен исполняющий банк.

По операциям с аккредитивами все заинтересованные стороны имеют дело только с документами, но не с товарами, услугами и/или другими видами исполнения обязательств, к которым могут относиться документы.



В условия аккредитива должны включаться только такие положения контракта, которые могут быть подтверждены представленными банку документами. Эти условия не должны также содержать излишние подробности и детали, касающиеся условий поставки, товара и др., затрудняющие исполнение аккредитива.

Исполняющий банк, в обязанность которого входит проверка представляемых бенефициаром документов, должен проверять все документы с разумной тщательностью, с тем чтобы удостовериться, что по внешним признакам они соответствуют условиям аккредитива и не противоречат друг другу. Банки проверяют также выполнение бенефициаром других условий аккредитива (сроков и т.д.).

После открытия аккредитива поставщику-экспортеру он поставляет товар покупателю-импортеру и предоставляет в свой банк необходимые документы.

Банк зачисляет средства экспортеру и пересылает документы в банк импортера, который осуществляет платеж.

После передачи документов импортеру и акцепта их с его стороны денежные средства списываются с его счета.

*Расчеты по открытому счету* являются отдельной формой расчетов, которая используется между организациями, одновременно являющимися покупателями и продавцами. По этой форме расчетов продавец отгружает товар покупателю и направляет ему товарораспорядительные документы, зачисляя сумму задолженности на счет, открытый на имя покупателя. В оговоренные контрактом сроки покупатель погашает свою задолженность по этому счету.

#### 4. УЧЕТ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ, СТОИМОСТЬ КОТОРЫХ ВЫРАЖЕНА В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России, действующему на дату совершения операции или дату составления отчетности. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

При отражении в учете операций по валютным счетам и операциям в иностранной валюте следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000 (далее - ПБУ 3/2000).

*Датой составления бухгалтерской отчетности* считается последний ка  
ный день отчетного периода.

*Датой совершения операции в иностранной валюте* считается день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принять к учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

В ПБУ 3/2000 установлено, что стоимость одних активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, не подлежит дальнейшему пересчету, а других - подлежит пересчету.

К *первой группе* - к активам и обязательствам, стоимость которых не подлежит дальнейшему пересчету при изменении курса иностранных валют по отношению к рублю и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности, отнесены основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, а также величина уставного (складочного) капитала.

Стоимость указанных выше активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли только на дату совершения операции и после отражения ее в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета дальнейшему пересчету не подлежит. При составлении бухгалтерской отчетности стоимость этих активов и обязательств принимается в оценке, в результате которой они были приняты к бухгалтерскому учету. Этим самым соблюдается принцип неизменности оценки приобретенных активов в размере фактических затрат на их приобретение.

Ко **второй группе** - к активам и обязательствам, стоимость которых подлежит пересчету как на дату совершения операции, так и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности, отнесены стоимость денежных знаков в кассе организации, средств на валютных счетах в банках, денежных и платежных документов, средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, выраженная в иностранной валюте.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на валютных счетах в банках, выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ России.

Таким образом, пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли по курсу ЦБ России может происходить:

- на дату совершения операции (для всех активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте);
- на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности (только для активов и обязательств второй группы);
- по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых ЦБ России (только для пересчета валютных денежных знаков в кассе организации и валютных денежных средств на счетах в кредитных организациях).

ПБУ 3/2000 устанавливает следующий конкретный перечень дат совершения операций в иностранной валюте:

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных знаков в кассу организации или выдачи денежных знаков из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица

При пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, образуются так называемые курсовые разницы.

**Курсовая разница** - это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ России, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период и рублевой оценкой этих актива и обязательств, исчисленной по курсу ЦБ России на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Под датой исполнения обязательств по оплате понимается дата погашения дебиторской или кредиторской задолженности в иностранной валюте.

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности курсовая разница отражается в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

ПБУ 3/2000 устанавливает, что в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности должна отражаться курсовая разница, возникающая:

- по операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс ЦБ России на дату исполнения обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская и кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

- по операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, отнесенных ранее ко второй группе активов и обязательств.

В связи с изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам возникают положительные или отрицательные курсовые разницы.

Положительные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

а) при росте курса иностранной валюты по отношению к российской валюте;

б) при падении курса иностранной валюты, когда у организации имеются:

- кредиторская задолженность в иностранной валюте по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками и др.;

- кредиты банков в иностранной валюте.

Отрицательные курсовые разницы возникают в следующих случаях:

а) при падении курса иностранной валюты по отношению к российской валюте;

б) при росте курса иностранной валюты, когда у организации имеются:

- кредиторская задолженность в иностранной валюте по расчетам с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками и др.;

- кредиты банков в иностранной валюте.

Пример. Допустим, что на *первый* день месяца на валютном счете организации находилось 20 000 долларов США. Курс доллара США по отношению к рублю на этот день составлял 28 руб. 00 коп. (курсы условные).

На начало отчетного месяца эти денежные средства были отражены в учете в сумме, равной 560 000 руб. (20 000 x 28,00).

На *последний* день этого же месяца курс доллара по отношению к рублю повысился и составил 28 руб. 10 коп. На день составления бухгалтерской отчетности указанные средства в иностранной валюте должны быть отражены в учете и отчетности в сумме, равной 562 000 руб. (20 000 x 28,10).

Полученная разница в 2000 руб. представляет собой положительную курсовую разницу. В случае понижения курса доллара США по отношению к рублю в конце отчетного месяца возникнет отрицательная курсовая разница.

Рассмотренные выше курсовые разницы, как правило, подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы по мере их принятия к бухгалтерскому учету.

Исключением из этого правила является учет курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Эта курсовая разница подлежит отнесению на добавочный капитал организации.

Учет курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, подробно изложен в гл. 16.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе отдельно от финансовых результатов по операциям с иностранной валютой.

В связи с этим в бухгалтерской отчетности должна раскрываться:

- величина курсовых разниц, отнесенных на счет учета финансовых результатов организации;
- величина курсовых разниц, отнесенных на иные счета бухгалтерского учета;
- курс ЦБ России, действовавший на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

## 5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНЫМ СЧЕТАМ

Движение денежных средств на валютном счете организации состоит из двух основных стадий:

- стадии поступления (**зачисления**) денежных средств на валютный счет, в результате чего происходит увеличение суммы денежных средств на валютном счете организации;
- стадии списания (**перечисления**) денежных средств с валютного счета, в результате чего происходит уменьшение суммы денежных средств на валютном счете организации.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в иностранной валюте на валютном счете организации ведется на активном счете 52 «Валютные счета».

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление (зачисление) денежных средств на валютный счет организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание (перечисление) денежных средств с валютного счета организации.

При наличии у организации нескольких валютных счетов аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по поступлению или списанию средств в иностранной валюте отражаются аналогично операциям по расчетному счету с одной разницей - вместо счета 51 «Расчетные счета» используется счет 52 «Валютные счета».

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по валютному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

**Выписка банка по валютному счету** представляет собой регистр аналитического учета и служит основанием для записей на счетах бухгалтерского учета.

При поступлении выписки банка главный бухгалтер (бухгалтер) проверяет правильность записей по валютному счету на основании приложенных к ней документов и представляет против каждой записи код корреспондирующего счета.

После обработки выписок банка совершенные хозяйственные операции отражаются в книге учета хозяйственных операций. Если к выписке банка не приложены оправдательные документы, то указанные в ней суммы запрещается принимать к учету.

Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов организации и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

Для учета операций по валютным счетам организация может открыть к счету 52 «Валютные счета», в частности, следующие субсчета:

- 52-1 «Транзитные валютные счета»;
- 52-2 «Текущие валютные счета» и др.

В соответствии с Планом счетов внереализационные доходы и расходы учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Положительные курсовые разницы отражаются в учете по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов по авансам выданным, расчетов с покупателями и заказчиками, расчетов по авансам полученным, расчетов с разными дебиторами и кредиторами и др.

Отрицательные курсовые разницы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счетов учета

денежных средств, финансовых вложений, расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов по авансам выданным, расчетов с покупателями и заказчиками, расчетов по авансам полученным, расчетов с разными дебиторами и кредиторами и др.

Курсовые разницы по остаткам средств в иностранной валюте в кассе организации и на валютных счетах могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена положительная курсовая разница по остаткам наличных средств в иностранной валюте в кассе	50	91-1
2	Отражена положительная курсовая разница по остаткам средств на текущем валютном счете	52-2	91-1
3	Отражена отрицательная курсовая разница по остаткам наличных средств в иностранной валюте в кассе	91-2	50
4	Отражена отрицательная курсовая разница по остаткам средств на текущем валютном счете	91-2	52-2

Документами, подтверждающими доходы или расходы в виде курсовых разниц по остаткам средств в иностранной валюте в кассе и на валютных счетах организации, являются выписки по валютному счету и бухгалтерские справки-расчеты.

Налоговые аспекты. В соответствии с НК РФ для целей налогового учета курсовые разницы относятся к *внереализационным доходам или расходам*, учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Ранее отмечалось, что при поступлении экспортной валютной выручки на транзитный валютный счет организация обязана продать на внутреннем валютном рынке РФ 10% от суммы полученной валютной выручки (норма об обязательной продаже части валютной выручки действует до 01.01.2007).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов поступление экспортной валютной выручки на транзитный валютный счет организации отражается по дебету счета 52 «Валютные счета» (субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Часть валютной выручки, списываемая банком по распоряжению организации с транзитного валютного счета для обязательной продажи, отражается по дебету счета 57 «Переводы в пути» в корреспонденции с кредитом счета 52 «Валютные счета» (субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета»).

Доходы и расходы от обязательной продажи иностранной валюты, а также возникающие при этом курсовые разницы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Доходы и положительные курсовые разницы отражаются по кредиту счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы»). Расходы и отрицательные курсовые разницы отражаются по дебету счета 91 (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» осуществляются накопительно в течение отчетного года.

Расходы, связанные с оплатой услуг банков, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетами учета расчетов, например в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При обязательной продаже иностранной валюты к таким расходам организации относится комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги по обязательной продаже иностранной валюты.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами на последний день отчетного месяца) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99

«Прибыли и убытки», на котором формируется конечный финансовый результат в целом по всем видам деятельности организации.

Пример. Организация продала на экспорт собственную готовую продукцию контрактной стоимостью 20 000 долларов США. 17.01.2006 поступила выписка банка по транзитному валютному счету и извещение банка о поступлении на этот счет экспортной выручки в полном объеме. Организация 19.01.2006 дала распоряжение банку об обязательной продаже 10% экспортной выручки и одновременном перечислении оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет.

Курс доллара США, установленный ЦБ России на дату поступления экспортной выручки и на дату списания валюты для продажи, составлял 28,00 руб. за один доллар США (курсы условные). Банк 20.01.2006 продал валюту по биржевому (рыночному) курсу 28,10 руб. за один доллар США.

После продажи валюты банк зачислил рублевый эквивалент валюты на расчетный счет организации. Курс доллара США, установленный ЦБ России на дату продажи валюты и зачисления рублевых средств на расчетный счет, составлял 28,05 руб. за один доллар США. Организацией получена выписка банка по расчетному счету от 20.01.2006, извещающая о поступлении на ее расчетный счет рублевых денежных средств за проданную часть валютной выручки.

Сумма комиссионного вознаграждения банку за оказанные услуги по продаже части валютной выручки составила 1500 руб.

В бухгалтерском учете операции, связанные с обязательной продажей части валютной выручки, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Поступила на транзитный валютный счет экспортная выручка за отгруженную по контракту продукцию (20 000 x 28,00)	52-1	62	560 000
2	Списана часть (10%) валютной выручки для обязательной продажи по курсу ЦБ России на дату списания валюты со счета (2000 x 28,00)	57	52-1	56 000
3	Оставшаяся часть (90%) валютной выручки зачислена на текущий валютный счет (18 000x28,00)	52-2	52-1	504 000
4	Отражена положительная курсовая разница, возникшая в связи с изменением курса иностранной валюты на дату ее списания с транзитного валютного счета и на дату ее продажи [2000 x (28,05 - 28,00)]	57	91-1	100
5	Зачислены на расчетный счет рублевые средства от продажи части валютной выручки - по биржевому курсу (2000 x 28,10)	51	91-1	56 200
6	Списана стоимость проданной части валютной выручки по курсу ЦБ России на дату продажи (2000 x 28,05)	91-2	57	56 100
7	Начислено комиссионное вознаграждение банку за оказанные услуги	91-2	76	1500
8	Оплачено с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку	76	51	1500
9	Убыток от обязательной продажи части валютной выручки списан на конечный финансовый результат [1500 - (56 200 - 56 100) - 100] = 1300	99	91-9	1300

При нехватке рублевых средств на осуществление своей финансово-хозяйственной деятельности или иных целей организация имеет право продавать иностранную валюту со своего текущего валютного счета.

В бухгалтерском учете операции по «добровольной» продаже иностранной валюты могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана иностранная валюта, подлежащая обычной продаже	57	52-2
2	Зачислены на расчетный счет рублевые средства от продажи иностранной валюты	51	91-1
3	Оплачены расходы, связанные с продажей иностранной валюты	91-2	51
4	Списана стоимость проданной иностранной валюты	91-2	57
5	Отражена прибыль (убыток) от продажи валюты (в составе конечного финансового результата)	91-9 (99)	99 (91-9)

Ранее отмечалось, что для оплаты товаров, приобретаемых по импорту, и иных целей организация может приобретать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке РФ.

В бухгалтерском учете операции по покупке иностранной валюты на внутреннем валютном рынке РФ могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены с расчетного счета денежные средства на покупку иностранной валюты для расчетов с иностранным поставщиком	76	51
2	Начислено комиссионное вознаграждение банку за услуги по покупке иностранной валюты	91-2	76
3	Оплачено с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку	76	51
4	Отражено поступление на транзитный валютный счет приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ России на дату ее поступления	52-1	76
5	Списано превышение курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ России	91-2	76
или			
5	Списано превышение курса ЦБ России над курсом покупки иностранной валюты	76	91-1

При купле-продаже иностранной валюты через уполномоченный банк по согласованному фактическому курсу может возникнуть отрицательная или положительная разница, образующаяся вследствие отклонения фактического курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ России. Возникающая при этом разница не может квалифицироваться как курсовая, поскольку она образуется в связи с применением двух видов курса: официального курса ЦБ России и фактического курса покупки (продажи) иностранной валюты. Реальная операция по покупке или продаже валюты совершается по фактическому курсу продажи (покупки), а в учете она отражается по официальному курсу.

Если согласованный курс, по которому банком приобретена иностранная валюта для организации, выше, чем официальный курс данной валюты, установленный ЦБ России на дату приобретения валюты, то возникает положительная разница между курсом покупки иностранной валюты и официальным курсом ЦБ России.

Если согласованный курс, по которому банк продает иностранную валюту организации, меньше, чем официальный курс данной валюты, установленный ЦБ России на дату продажи валюты, то возникает отрицательная разница между курсом продажи иностранной валюты и *официальным курсом ЦБ России*.

Налоговые аспекты. В соответствии с НК РФ для целей налогового учета разницы, образующиеся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ России, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту, относятся к *внереализационным доходам или расходам*, учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В общем случае *процесс бухгалтерского учета расчетных операций* в рублях или в иностранной валюте, как правило, включает в себя следующие этапы:

- 1) составление или получение расчетных документов, отражающих расчетные операции (приход или расход денежных средств на расчетном и валютном счетах);
- 2) регистрация расчетных операций в выписках банка (осуществляется банком);
- 3) проверка правильности записей в выписках банка по расчетному счету и валютному счету на основании приложенных к ней расчетных и платежных документов;
- 4) проставление в выписках банка против каждой операции номера корреспондирующего счета для использования на следующих этапах учетной работы;
- 5) перенос данных из выписок банка в систематические (синтетические) учетные регистры, где они разносятся по счетам бухгалтерского учета.

Наконец, учетный процесс предусматривает проведение инвентаризации денежных средств на расчетных и валютных счетах путем сопоставления данных бухгалтерского учета с фактическим остатком денежных средств на расчетных и валютных счетах.

#### **Г. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ**

Наличие и движение денежных средств в отечественной и иностранных валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках».

На счете 55 «Специальные счета в банках» также учитывается движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

В зависимости от вида учитываемых денежных средств к счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета»;
- 55-4 «Специальные счета в иностранной валюте» и др.

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. Расчеты по аккредитивам относятся к безналичной форме расчетов, и их порядок регламентируется Положением ЦБ России о безналичных расчетах (подробнее - см. п. 2 разд. Б настоящей главы).

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-1 «Аккредитивы») и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

После использования аккредитивов, подтверждаемого выписками банка, они списываются со счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-1 «Аккредитивы») в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены. Восстановление средств отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-1 «Аккредитивы») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Организация должна вести аналитический учет по субсчету 55-1 «Аккредитивы» по каждому выставленному аккредитиву.



На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Расчеты чеками относятся к безналичной форме расчетов, и их порядок регламентируется Положением ЦБ России о безналичных расчетах (подробнее - см. п. 2 разд. Б настоящей главы).

При выдаче организации чековых книжек производится депонирование средств организации, которое отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-2 «Чековые книжки») и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Суммы по полученным в банке чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения банком предъявленных ей чеков (согласно выпискам банков). Списание указанных сумм отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-2 «Чековые книжки») и дебету счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-2 «Чековые книжки»).

Сальдо по субсчету 55-2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке банка.

Суммы по возвращенным в банк неиспользованным чекам отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-2 «Чековые книжки») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» (субсчет 55-3 «Депозитные счета») в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

При возврате банком сумм вкладов в бухгалтерском учете организации производятся обратные записи.

Организация должна вести аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» по каждому вкладу.

На субсчете 55-4 «Специальные счета в иностранной валюте» может учитываться движение средств по счетам «Р1» и «Р2», в частности расчеты и переводы при предоставлении нерезиденту займа в иностранной валюте и получении от нерезидента кредита и займа в иностранной валюте; для приобретения у нерезидента и отчуждения в пользу нерезидента внешних ценных бумаг, включая расчеты и переводы, связанные с передачей внешних ценных бумаг (прав, удостоверенных внешними ценными бумагами) и др.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования. В частности, на них должны учитываться поступившие в организацию бюджетные средства на финансирование капитальных вложений, аккумулируемые и расходующиеся организацией с отдельного счета, и т.д.

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т.п.), отражают на отдельном субсчете к счету 55 «Специальные счета в банках» движение указанных средств.

В бухгалтерском учете операции по текущим счетам отражаются аналогично операциям, учитываемым на расчетных счетах.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

Организация должна построить аналитический учет по этому счету таким образом, чтобы обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т.п. на территории РФ и за ее пределами.

#### Д. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

Некоторые организации - как правило, торговые организации с круглосуточным графиком работы - не имеют возможности сдавать в банк всю полученную за день выручку в течение одного рабочего дня. Для таких организаций банки предусматривают сдачу выручки днем и вечером. Дневная и вечерняя инкассации осуществляются инкассаторами банка.

При дневной инкассации (до закрытия банка) сданные инкассаторам денежные средства зачисляются на расчетный счет организации в тот же рабочий день.

При вечерней инкассации (после закрытия банка) денежные средства организации доставляются в банк вечером, а утром следующего рабочего дня после их пересчета зачисляются на расчетный счет организации.

В последнем случае с момента передачи выручки инкассаторам банка и до момента ее зачисления на расчетный счет организации денежные средства должны учитываться на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути».

Аналогично учитываются денежные средства, сданные почтовым отделениям для их перевода по назначению.

Основанием для учета денежных средств на счете 57 «Переводы в пути» являются квитанции почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т.п.

Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в рублях и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм, внесенных в кассы банков или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленных по назначению.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно. Сдача денежных средств инкассаторам или в кассы почтовых отделений отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 50 «Касса».

Зачисление денежных средств на расчетный или иной счет организации отражается по кредиту счета 57 «Переводы в пути» и дебету счетов, на которые зачисляются находившиеся в пути денежные средства (счета 51, 52 и др.).

Отдельные хозяйственные операции с использованием счета 57 «Переводы в пути» могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Произведены денежные переводы из кассы, еще не поступившие по назначению	57	50
2	Списаны с расчетного счета рублевые средства для покупки иностранной валюты	57	51
3	Отражено списание иностранной валюты для обязательной продажи	57	52
4	Отражено поступление денежного перевода от покупателя за ранее отгруженные товары	57	62
5	Отражено поступление денежного перевода от прочих дебиторов	57	76
6	Отражено поступление на расчетный счет денежных средств, числившихся в пути	51	57
7	Отражено поступление на валютный счет денежных средств, числившихся в пути	52	57

Так как операции по движению денежных средств на расчетных, валютных, специальных и иных счетах, а также в кассе организации тесно связаны с услугами банков, то представляется целесообразным рассмотреть некоторые вопросы налогообложения услуг, оказываемых банками.

Налоговые аспекты. В соответствии с НК РФ не подлежат обложению НДС (освобождаются от налогообложения), в частности, следующие банковские операции (за исключением инкассации):

- привлечение денежных средств организаций во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций;
- осуществление расчетов по поручению организаций, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций;
- выдача банковских гарантий;
- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной форме (в том числе оказание услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты) и др.

Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством практически все услуги, оказываемые банками организациям, освобождены от обложения налогом на добавленную стоимость, за исключением услуг по инкассации денежных средств (выручки).

Услуги банков по инкассации денежных средств организации облагаются НДС по общеустановленной ставке.

НДС, уплаченный организацией при получении услуг по инкассации, учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от банков.

Суммы НДС, предъявленные банками при оказании услуг по инкассации, организация может предъявлять к вычету по мере фактического получения услуг по инкассации и отражения этих услуг в бухгалтерском учете.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В бухгалтерском учете операции, связанные с оплатой услуг банков (кроме инкассации денежных средств), могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислено за расчетно-кассовое обслуживание	91-2	76
2	Отражена оплата за расчетно-кассовое обслуживание	76	51
3	Начислено вознаграждение за банковскую гарантию	91-2	76
4	Оплачено вознаграждение за банковскую гарантию	76	51
5	Удержана комиссия за перевод денежных средств	91-2	76
6	Оплачена комиссия за перевод денежных средств	76	51

В бухгалтерском учете операции по инкассации денежных средств организации могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражено поступление наличной выручки в кассу организации	50	90-1
2	Отражена выдача наличных денежных средств инкассаторской службе банка	57	50
3	Отражено зачисление наличных денежных средств на расчетный счет организации	51	57

1	2	3	4
4	Отражена стоимость услуг банка по инкассации денежных средств без учета <b>НДС</b>	91-2	76
5	Отражена сумма <b>НДС</b> от стоимости услуг по инкассации денежных средств	19	76
6	Оплачены услуги банка по инкассации денежных средств	76	51
7	Предъявлена к вычету сумма <b>НДС</b> , уплаченная по оказанным услугам по инкассации денежных средств (на основании счета-фактуры, выданного банком)	68-1	19

Документами, подтверждающими оплату банковских услуг, служат выписки банка по расчетному счету, мемориальные ордера, счета-фактуры (для услуг по инкассации).

### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации: Установлен письмом ЦБ России от 04.10.1993 № 18 (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Положение ЦБ России от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).
3. Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации: Установлен письмом ЦБ России 05.01.1998 № 14-П (с учетом последующих изменений и дополнений).
4. Указание ЦБ России от 14.11.2001 № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».
5. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Федеральный закон России от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (с учетом последующих изменений и дополнений).
7. Инструкция ЦБ России от 30.03.2004 № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).
8. Инструкция ЦБ России от 07.06.2004 № 116-И «О видах специальных счетов резидентов и нерезидентов».
9. Инструкция ЦБ России от 15.06.2004 № 117-И «О порядке предоставления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок».
10. Приказ Министерства финансов РФ от 24.11.2004 № 106н «Об утверждении правил указания информации в полях расчетных документов на перечисление налогов, сборов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации».
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.
13. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

## Глава 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

### 1. ПОНЯТИЕ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ОРГАНИЗАЦИЯ ИХ УЧЕТА

Одним из важных направлений деятельности организаций является осуществление инвестиций, т.е. вложение капитала в расширение производства, в акции и другие ценные бумаги, новые технологии, машины, оборудование и др. с целью получения прибыли.

Различают долгосрочные инвестиции и финансовые инвестиции (вложения).

Под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций и др.

К объектам долгосрочных инвестиций из числа внеоборотных активов относятся основные средства и нематериальные активы.

К **финансовым вложениям** относятся инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации в совместную деятельность (по договору простого товарищества).

В бухгалтерском учете основные средства, нематериальные активы и финансовые вложения рассматриваются как самостоятельные объекты учета. Такой подход основан на концепции разделения затрат, связанных с текущей деятельностью (производственных затрат и расходов на продажу), и капитальных и финансовых вложений в активы с целью получения дохода (учет финансовых вложений подробно изложен в гл. 12).

К долгосрочным инвестициям относятся:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы;
- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств или их частей;
- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение и создание активов нематериального характера.

Целями учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Капитальное строительство осуществляется в соответствии с договорами на строительство, под которым понимается документ, устанавливающий обязательства сторон, участвующих в его заключении и выполнении, по новому строительству, по производству отдельных видов и комплексов подрядных работ, являющихся объектами строительства.

Организация и управление строительством объектов, контроль за ходом строительства, ведение бухгалтерского учета капитальных затрат и источников финансирования, а также сдача объектов в эксплуатацию осуществляются застройщиками.

Под **застройщиками** понимаются предприятия (организации), специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности, предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий, а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

Организация-застройщик может осуществлять строительство хозяйственным способом (т.е. своими силами) или подрядным способом (т.е. с привлечением других организаций).

Организация, выполняющая подрядные работы для застройщика по договору на строительство, называется **подрядчиком**.

При выполнении строительных работ подрядным способом застройщик по отношению к подрядной строительной организации выступает в роли **заказчика**.

Юридическое или физическое лицо, осуществляющее вложения собственных и привлеченных средств на финансирование капитального строительства объектов, называется **инвестором**.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;

- по приобретаемым отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

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

Учет основных средств и нематериальных активов подробно изложен в гл. 5 и 6. Поэтому в данной главе рассматривается лишь такой вид долгосрочных инвестиций, как осуществление капитального строительства, отражаемого на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Учет затрат по строительству основных средств ведется в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94 и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Источниками финансирования объектов капитального строительства являются собственные и привлеченные источники, а также средства целевого финансирования (бюджетные средства, получаемые на безвозвратной основе).

К числу собственных источников, используемых для финансирования объектов капитального строительства, относятся чистая прибыль организации и суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств.

К числу привлеченных источников, используемых для этих же целей, относятся кредиты банков, заемные средства, полученные от других организаций.

Учет амортизации основных средств подробно изложен в гл. 5.

Учет собственных и заемных источников, а также целевого финансирования подробно изложен в заключительных главах настоящего издания.

## 2. УЧЕТ ЗАТРАТ НА КАПИТАЛЬНОЕ СТРОИТЕЛЬСТВО

В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией.

Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, требующего монтажа;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

- на прочие капитальные работы.

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются в учете по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При хозяйственном способе производства указанных работ в учете отражаются фактически произведенные затраты. Фактические затраты, связанные с сооружением (изготовлением) объектов (в частности, основных средств), первоначально отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств») в корреспонденции со счетами учета расчетов.

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

До полного окончания работ по строительству объектов затраты по их сооружению (возведению) учитываются в составе незавершенного строительства.

**Незавершенное строительство** - это затраты застройщика по возведению объектов с начала строительства до их ввода в эксплуатацию.

Незавершенное строительство отражается в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

После окончания строительства осуществляются приемка и ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов основных средств.

К этому моменту на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» формируется инвентарная стоимость законченных строительством объектов.

**Инвентарная стоимость объекта** - это затраты застройщика по возведению объекта с его начала до ввода в эксплуатацию.

Инвентарная стоимость законченных строительством объектов определяется в следующем порядке:

- инвентарная стоимость зданий и сооружений складывается из затрат на строительные работы и входящих на них прочих капитальных затрат. Прочие капитальные затраты включаются в инвентарную стоимость объектов по прямому назначению. В случае, если они относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов;

- инвентарная стоимость оборудования, требующего монтажа, складывается из фактических затрат по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, прочие капитальные затраты, относимые на стоимость вводимого в эксплуатацию оборудования по прямому назначению. Если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, то их стоимость распределяется между отдельными видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков;

- инвентарная стоимость оборудования, не требующего монтажа, малоценного и быстроизнашивающегося инструмента и инвентаря складывается из покупной стоимости по счетам поставщиков, расходов по доставке до склада и других расходов, связанных с их приобретением.

При вводе в эксплуатацию законченный строительством объект должен приниматься к бухгалтерскому учету. При принятии к бухгалтерскому учету фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

### **3. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБОРУДОВАНИЯ, ТРЕБУЮЩЕГО МОНТАЖА**

Если при строительстве объектов основных средств подрядным или хозяйственным способом застройщик самостоятельно приобретает оборудование, требующее монтажа,

с целью его установки в строящихся объектах, то до момента сдачи его в монтаж его учет осуществляется на счете 07 «Оборудование к установке». Этот счет используется организациями-застройщиками.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по мере поступления их на склад или в другое место хранения.

К **оборудованию, требующему монтажа**, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу, междуэтажным перекрытиям и прочим несущим конструкциям зданий и сооружений, а также комплекты запасных частей такого оборудования.

В состав оборудования, требующего монтажа, также включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Для учета оборудования, требующего монтажа (оборудование к установке), предусмотрены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств используется **акт о приеме (поступлении) оборудования** (форма № ОС-14).

Акт составляется в двух экземплярах и подписывается комиссией, назначаемой приказом руководителя организации для осмотра и приемки оборудования.

В акте комиссия указывает свои выводы насчет состояния оборудования и возможности его принятия к бухгалтерскому учету. К акту прилагаются сопроводительные документы (технический паспорт, инструкция по эксплуатации, транспортная накладная и др.). Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад акт формы № ОС-14 является предварительным и составляется по наружному осмотру.

При проведении монтажных работ подрядным способом в состав комиссии по приемке оборудования может входить представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте о приеме (поступлении) оборудования формы № ОС-14, и ему передается второй экземпляр акта.

В других случаях передача оборудования в монтаж оформляется **актом о приеме-передаче оборудования в монтаж** (форма № ОС-15).

Данный акт составляется в случае, когда оборудование для монтажа передается монтажной организации и ранее, при приемке оборудования по акту формы № ОС-14, представитель монтажной организации не участвовал. Акт составляется в двух экземплярах, первый из которых передается в бухгалтерию. Второй экземпляр акта передается монтажной организации вместе с указанным в акте оборудованием.

При выявлении дефектов оборудования в процессе его монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля составляется **акт о выявленных дефектах оборудования** (форма № ОС-16).

В акте отмечаются выявленные дефекты и подробно указываются мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов, а также исполнители и сроки исполнения. Акт составляется в количестве не менее трех экземпляров и подписывается представителями организации-заказчика, монтажной организации и организации-изготовителя. Каждая из подписавших организаций получает свой экземпляр акта о выявленных дефектах оборудования.



Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1 или актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1б (эти формы подробно рассмотрены в гл. 5).

Поступившее в организацию оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» по фактической себестоимости приобретения.

Фактическая себестоимость оборудования к установке складывается из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Поступление оборудования к установке, приобретенного организацией за плату, отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Поступление оборудования к установке может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без использования этого счета в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Разница между стоимостью оборудования к установке по учетным ценам и фактической себестоимостью его приобретения отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Накопленная на счете 16 разница в стоимости оборудования к установке, начисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывается (сторнируется - при отрицательной разнице) в дебет счета учета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств») при передаче оборудования в монтаж.

При выборе способа учета приобретаемого оборудования к установке следует принимать во внимание периодичность поступления оборудования, условия поставки и стоимость услуг, связанных с его приобретением.

Стоимость оборудования, сданного в монтаж, списывается со счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3).

При принятии основных средств к учету фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (включая затраты на оборудование к установке и на его монтаж), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

В процессе строительства завезенное на строительную площадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик принимает на забалансовый учет по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После окончания строительства объекта стоимость этого оборудования или его частей, сданных в монтаж, подрядчик снимает с забалансового учета по счету 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Стоимость оборудования, переданного подрядчику, монтаж и установка которого на постоянном месте эксплуатации фактически не начаты, не снимается с учета у застройщика.

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

Налоговые аспекты. В соответствии с общей нормой ст. 270 НК РФ расходы организации по приобретению и/или созданию амортизируемых основных средств (в том числе оборудования к установке) относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли. Указанные расходы образуют первоначальную стоимость объекта основных средств, которая впоследствии погашается путем начисления амортизации по данному объекту в течение срока его полезного использования.

Согласно ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении основных средств (в том числе оборудования к установке) на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе основных средств на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Сумма НДС, предъявленная организации при приобретении оборудования к установке, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и не включается в его стоимость.

Организация - покупатель оборудования к установке может предъявленную поставщиком сумму НДС в дальнейшем предъявить к вычету при расчетах с бюджетом.

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств, в том числе оборудования к установке, производятся в полном объеме после их принятия на учет.

В соответствии с п. 5 ст. 172 НК РФ в случае, когда оборудование к установке приобретено организацией для выполнения строительно-монтажных работ в рамках капитального строительства объекта основных средств, то вычет суммы НДС, предъявленной поставщиком оборудования, должен производиться в общеустановленном порядке.

Другими словами, вычет НДС в последнем случае должен производиться на основании счета-фактуры и по мере принятия к учету приобретенного оборудования к установке.

Таким образом, в данном случае, в отличие от ранее действовавшего порядка, вычеты сумм НДС должны производиться не после окончания строительства объектов основных средств и их принятия на учет, а в общеустановленном порядке.

Данная норма относится к объектам основных средств, строительство которых начато после 1 января 2006 г.

Подробнее вопросы учета и вычета НДС при приобретении и/или создании основных средств изложены в гл. 5.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Первичными документами, подтверждающими поступление в организацию оборудования к установке, являются:

- счет и счет-фактура поставщика на оборудование к установке;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с приобретением и доставкой оборудования к установке на склад организации или иное место хранения;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате оборудования к установке и всех расходов, связанных с его приобретением и доставкой;
- акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14).

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по приобретению за плату оборудования, требующего монтажа и не используемого в капитальном строительстве объекта основных средств, можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>Учет поступления оборудования к установке (без применения счета 15)</b>			
1	Отражена стоимость приобретенного оборудования к установке согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	07	60
2	Отражена сумма НДС от стоимости оборудования к установке	19	60
3	Произведена оплата за оборудование к установке (включая НДС)	60	51
4	Оборудование к установке сдано в монтаж	08-3	07
5	Принят к учету объект основных средств (в состав которого вошло оборудование к установке)	01	08-3
6	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оборудованию к установке	68-1	19

1	2	3	4
<b>Учет поступления оборудования к установке (с применением счета 15)</b>			
1	Отражена покупная стоимость приобретенного оборудования к установке согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	15	60
2	Отражена сумма НДС от стоимости оборудования к установке	19	60
3	Произведена оплата поставщику за оборудование к установке (включая НДС)	60	51
4	Оборудование оприходовано по учетным ценам	07	15
5	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения оборудования к установке от учетной цены (стоимость оборудования по учетным ценам выше его фактической себестоимости)	15	16
6	Оборудование к установке сдано в монтаж	08-3	07
7	Списана сумма отклонений по оборудованию, сданному в монтаж	08-3	16
8	Принят к учету объект основных средств (в состав которого вошло оборудование к установке)	01	08-3
9	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оборудованию к установке	68-1	19

Учет объектов основных средств, поступающих в организацию в результате их строительства подрядным или хозяйственным способом (в том числе с использованием оборудования к установке), подробно изложен в гл. 5.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 20.12.1994 № 167.

2. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: Утв. письмом Министерства финансов РФ от 30.12.1993 № 160.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств: Утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

## Глава 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### 1. ПОНЯТИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Основные средства используются в работе практически всех организаций и, как правило, представляют собой часть имущества организации, используемую в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени.

Организации могут также приобретать основные средства с целью их последующего предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) другим организациям и физическим лицам.

Для целей бухгалтерского учета понятие «основные средства» раскрывается через конкретный перечень одновременно выполняемых условий, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (далее - ПБУ 6/01).

С 2006 г. согласно п. 4 ПБУ 6/01 в качестве объекта основных средств к учету может быть принято имущество (актив), которое одновременно отвечает следующим условиям:

- объект предназначен для использования 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;

- объект предназначен для использования 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;

- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

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

Таким образом, нормы ПБУ 6/01 устанавливают, что:

- активы со сроком полезного использования/превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев, независимо от их стоимости, должны относиться к основным средствам;

- активы со сроком полезного использования менее 12 месяцев должны учитываться применительно к порядку, установленному для учета материалов.

**Обычный операционный цикл** является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции (работы, услуги) от начала до окончания в конкретной организации. В случае если обычный операционный цикл в организации составляет 15 месяцев, то активы со сроком полезного использования до 15 месяцев могут учитываться как материалы, а со сроком свыше 15 месяцев должны учитываться как основные средства.

С 2006 г. нормами ПБУ 6/01 также установлено, что активы, в отношении которых выполняются перечисленные выше условия, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

В целях обеспечения сохранности таких объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, используемых в качестве средств труда, предназначен счет 01 «Основные средства».

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

Для целей бухгалтерского учета основные средства классифицируются по различным признакам. Классификация основных средств по различным признакам играет большую роль для получения достоверной информации об объектах основных средств и их правильного учета.

Состав и группировка основных средств регламентируются Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ).

Согласно ОКОФ и ПБУ 6701 основные средства по своему *составу и назначению* подразделяются на следующие группы:

- «Здания (кроме жилых)» (код 11 0000000) - это архитектурно-строительные объекты (производственные корпуса, цеха, склады и т.п.), назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей;

- «Сооружения» (код 12 0000000) - это инженерно-строительные объекты (мосты, дороги, плотины и т.п.), назначением которых является создание условий, необходимых для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления различных непроизводственных функций;

- «Машины и оборудование» (код 14 0000000) - это устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию.

В зависимости от основного назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

В состав *энергетического силового оборудования* входят: машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида в механическую энергию:

К *рабочим машинам и оборудованию* относятся машины, инструменты, аппараты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предмет труда (обрабатываемый предмет).

*Информационное оборудование* - это оборудование, предназначенное для преобразования и хранения информации. К информационному оборудованию относятся оборудование систем связи, средства измерения и управления, средства вычислительной техники и оргтехники (компьютеры, принтеры, копировальные аппараты, пишущие машинки, калькуляторы и т.п.), средства визуального и акустического отображения информации, средства хранения информации и др.;

- «Средства транспортные» (код 15 0000000) - это средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов. К ним относятся локомотивы, вагоны, суда транспортные, спасательные, ледоколы, грузовые и легковые автомобили, автобусы, троллейбусы, трамваи, вагоны метрополитена, самолеты, вертолеты и т.п.;

- «Инвентарь производственный и хозяйственный» (код 16 0000000) включает в себя:

- *производственный инвентарь* - это предметы технического назначения, которые участвуют в производственном процессе, но не могут быть отнесены к оборудованию или к сооружениям.

К нему относятся емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки и т.п.), устройства и мебель, служащие для облегчения производственных операций (рабочие столы, прилавки, шкафы торговые, стеллажи и т.п.);

- *хозяйственный инвентарь* - это предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе (часы, предметы противопожарного назначения, инвентарь спортивный и т.д.);

- «Скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя)» (код 17 0000000) - это лошади, волы и прочие рабочие животные; коровы, овцы, а также другие животные, которые неоднократно или постоянно используются для получения продуктов (молока, шерсти и др.); жеребцы-производители и племенные кобылы, быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот;

- «Насаждения многолетние» (код 18 0000000) - это все виды искусственных многолетних насаждений, независимо, от их возраста. К ним относятся:

- плодово-ягодные насаждения всех видов (деревья и кустарники);

- озеленительные и декоративные насаждения (на улицах, площадях, в парках, садах, скверах, на территории предприятий);

- живые изгороди, полезавитные полосы, насаждения по укреплению песков и берегов рек.

Принадлежность основных средств к учетной группе определяется на основании паспортов, инструкций по эксплуатации, описаний и другой технической документации.

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

С 1 января 2001 г. согласно ПБУ 6/01 к основным средствам отнесены также квартиры, которые ранее учитывались в составе нематериальных активов.

Основные средства по **степени их использования** подразделяются на объекты, находящиеся:

- в эксплуатации;

- в запасе (резерве);

- в ремонте;

- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации;

- на консервации.

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

К *основным средствам, находящимся в запасе (резерве)*, относятся оборудование и транспортные средства, приобретенные для создания резерва, а также бывшие в эксплуатации основные средства, временно выведенные из эксплуатации.

К *основным средствам, находящимся на консервации*, относятся основные средства, переведенные на консервацию на срок более трех месяцев. Перевод объектов основных средств на консервацию осуществляется по решению руководителя организации и оформляется документами, в которых указывается состав основных средств, переводимых на консервацию, и срок, на который они переводятся на консервацию.

Основные средства в зависимости от **имеющихся у организации прав на объекты** основных средств подразделяются:

- на объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- объекты основных средств, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- объекты основных средств, полученные организацией в аренду;

- объекты основных средств, полученные организацией в безвозмездное пользование;

- объекты основных средств, полученные организацией в доверительное управление.

Основные средства в зависимости от **их целевого использования** подразделяются на основные средства производственного и непроизводственного назначения.

К *производственным основным средствам* относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве, торговле и общественном питании, заготовке сельскохозяйственной продукции и аналогичных видов деятельности.

К *непроизводственным* основным средствам относятся объекты, которые числятся на балансе организации и не подпадают под приведенное выше определение, т.е. не связаны с осуществлением ее уставной деятельности и функционируют в непроизводственной (социальной и т.п.) сфере. К основным средствам непроизводственного назначения можно отнести объекты по эксплуатации жилых домов, а также жилые дома, общежития, бани, прачечные, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (детские сады, детские ясли), дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового назначения.

Для целей налогового учета с 1 января 2002 г. объекты основных средств подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые объекты основных средств.

**Амортизируемые основные средства** - это имущество, которое имеет первоначальную стоимость более 10 000 руб., находится у организации на праве собственности, используется для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета основных средств должна применяться специальная Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Указанная классификация разработана на основе ОКОФ и может использоваться и для целей бухгалтерского учета, в частности для определения сроков полезного использования объектов основных средств, поступающих в организацию.

Для целей бухгалтерского учета указанная классификация может применяться только к тем объектам основных средств, которые приобретены и приняты к бухгалтерскому учету после 1 января 2002 г.

Применение классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, подробно рассмотрено в п. 6 «Учет амортизации основных средств» данной главы.

## **2. ДВИЖЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ОСНОВНЫЕ ЦЕЛИ ИХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Процесс движения основных средств в организации состоит из трех основных стадий:

- стадии поступления основных средств в организацию;
- стадии эксплуатации основных средств в организации;
- стадии выбытия основных средств из организации.

На первой стадии производятся принятие основных средств к учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Основными способами *поступления* основных средств являются:

- приобретение основных средств за плату;
- сооружение и изготовление основных средств за плату (т.е. подрядным способом);
- сооружение и изготовление основных средств силами самой организации (т.е. хозяйственным способом);
- поступление основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- безвозмездное получение основных средств от юридических и физических лиц;
- поступление основных средств в обмен на другое имущество и др.

На стадии *эксплуатации* основные средства используются в производственном процессе, в результате чего изнашиваются и постепенно теряют свою стоимость. Постепенно теряемая стоимость основных средств по мере их износа переносится на себестоимость изготовленной продукции.

Возмещение износа основных средств в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости основных средств на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях - на расходы на продажу), называется **амортизацией** основных средств.

На стадии эксплуатации основных средств может происходить восстановление основных средств, их внутреннее перемещение в организации, переоценка основных средств и др. Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

На стадии выбытия основные средства, неспособные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежат списанию с бухгалтерского учета.

*Выбытие* основных средств из организации может происходить по различным причинам, основными из которых являются:

- списание основных средств из-за морального и физического износа;
- ликвидация основных средств при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- продажа (реализация) основных средств;

- передача основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
  - безвозмездная передача основных средств другим юридическим и физическим лицам;
  - передача основных средств в обмен на другое имущество;
  - недостача и порча основных средств, выявленные при проведении инвентаризации активов и обязательств;
  - передача основных средств в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности);
  - частичная ликвидация основных средств при выполнении работ по реконструкции и др.
- Основными **целями** бухгалтерского учета основных средств являются:
- формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
  - правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
  - достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
  - определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
  - обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
  - проведение анализа использования основных средств;
  - получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, но находящихся в процессе государственной регистрации;
- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности.

### **3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

Для документального оформления хозяйственных операций, отражающих процесс движения основных средств, и достижения основных целей их бухгалтерского учета в организации должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным графиком.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность и перемещение, объектов основных средств, за правильное и своевременное оформление этих операций, определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, ввод в эксплуатацию, перемещение и списание основных средств.



Для оформления документации на поступающие основные средства приказом или распоряжением\* руководителя организации должна создаваться комиссия в составе соответствующих должностных лиц, в том числе главного бухгалтера, и лиц, на которых предусматривается возложение ответственности за приемку и сохранность поступающих объектов основных средств.

Для учета движения основных средств организации должны применяться следующие унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, утвержденные постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7:

№ формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1 а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1 б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-ба	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-66	Инвентарная книга учета объектов основных средств

В зависимости от назначения, состава и количества объектов основных средств для оформления и учета операций по приему, приему-передаче объектов основных средств между организациями используются:

- **акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1** (применяется для отдельного объекта основных средств, не относящегося к зданию и сооружению);
- **акт о приеме-передаче здания (сооружения) по форме № ОС-1 а** (применяется только для зданий и сооружений);
- **акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) по форме № ОС-1б** (применяется для групп объектов основных средств, не относящихся к зданиям и сооружениям).

Акты в количестве не менее двух экземпляров составляются комиссией с заполнением всех необходимых реквизитов и должны иметь все необходимые подписи.

К актам должна прилагаться техническая документация, относящаяся к данным объектам основных средств. Указанные акты применяются для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию, а также выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

При поступлении объектов основных средств данные формы оформляются:

- для объектов, не требующих монтажа, - в момент приобретения;
- для объектов, требующих монтажа, - после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию;
- поступивших по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды, путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке.-

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов основных средств и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Например, при приобретении объектов недвижимости или транспортных средств в установленных законодательством случаях помимо актов о приеме-передаче объектов основных средств необходимы и иные документы, в частности документы, подтверждающие их государственную регистрацию. До представления свидетельства о государственной регистрации объекты недвижимости и транспортные средства не подлежат принятию к бухгалтерскому учету и остаются в составе незавершенных капитальных вложений.

Установлено, что к незавершенным капитальным вложениям относятся не оформленные актами о приеме-передаче объектов основных средств и иными документами (включая документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях) затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств и иных материальных объектов длительного пользования.

В актах предусмотрен реквизит «Государственная регистрация прав на недвижимость», который заполняется при оформлении прав на недвижимое имущество и в случаях сделок с ним.

В случаях приобретения объектов основных средств, бывших в эксплуатации, в формах № ОС-1 и № ОС-1а предусмотрен раздел 1, в котором указываются сведения о состоянии объекта на дату передачи. Данный раздел заполняется на основании данных передающей стороны (организации-сдатчика), имеющих информационный характер.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации объекта.

В случаях приобретения объектов через сеть розничной торговли или изготовления их для собственных нужд раздел 1 не заполняется.

Раздел 2, включающий сведения об объектах на дату их принятия к бухгалтерскому учету, заполняется организацией-получателем только в одном (своем) экземпляре.

В актах данные об объектах основных средств, находящихся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности.

При этом на первой странице в раздел «Справочно» заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности). Кроме того, в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), то на первой странице актов приводятся сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу ЦБ России на дату, выбранную в соответствии с требованиями, действующими в системе бухгалтерского учета.

Акты утверждаются руководителями организации-получателя и организации - сдатчика основных средств.

После оформления акты с приложенной технической документацией передаются в бухгалтерию организации, где на объект основных средств открывается инвентарная карточка (книга).

Данные приема и выбытия объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств.

Учет основных средств ведется бухгалтерией **пообъектно**.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

**Инвентарным объектом** признается объект основных средств со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Если один объект состоит из нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается в учете каждой организацией в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения сохранности основных средств каждому инвентарному объекту основных средств должен присваиваться при принятии их к бухгалтерскому учету соответствующий **инвентарный номер**.

Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом. В тех случаях, когда инвентарный объект имеет несколько частей, имеющих разный срок полезного использования и учитываемых как отдельные инвентарные объекты, каждой части присваивается отдельный инвентарный номер. Если по объекту, состоящему из нескольких частей, установлен общий для объектов срок полезного использования, указанный объект числится за одним инвентарным номером.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации.

Инвентарные номера выбывших объектов основных средств не рекомендуется присваивать вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Для учета наличия объектов основных средств, а также учета движения их внутри организации бухгалтерией открывается:

- на каждый объект - **инвентарная карточка учета объекта основных средств по форме № ОС-б**;

- на группу объектов - **инвентарная карточка группового учета объектов основных средств по форме № ОС-ба**;

- для объектов основных средств малых предприятий - **инвентарная книга учета объектов основных средств по форме № ОС-66**

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре на основании документов на зачисление объекта и находятся в бухгалтерии.

Записи в инвентарных карточках (инвентарной книге) производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.).

В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены основные данные по объекту основных средств: срок полезного использования, способ начисления амортизации, отметка о неначислении амортизации (если оно имеет место), индивидуальные особенности объекта.

На объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгалтерской службе арендатора рекомендуется также открывать инвентарную карточку. Данный объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание, отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов. Инвентарные карточки (книга) являются основным регистром аналитического учета объектов основных средств.

В инвентарную карточку записывают только главные качественные и количественные показатели основного объекта, а также относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности, ограничиваясь двумя-тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование данных имеющейся в организации технической документации на данный объект.

Краткую индивидуальную характеристику в случае группового учета основных средств дают не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в одной инвентарной карточке (форма № ОС-ба).

При значительном изменении качественных и количественных показателей в характеристике объекта в результате реконструкции (модернизации), достройки и дооборудования прежнюю инвентарную карточку в случае невозможности отразить в ней все показатели, характеризующие реконструированный (модернизированный, дооборудованный, достроенный) объект в целом, заменяют новой. Старую инвентарную карточку сохраняют как справочный документ.

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке в соответствии с указанной выше Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы.

В организациях, имеющих небольшое количество объектов основных средств, пообъектный учет может осуществляться в инвентарной книге (форма № ОС-66) с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их эксплуатации учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Данные инвентарных карточек ежемесячно суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

Оперативный контроль за использованием основных средств в организации осуществляется на основе данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации. К числу показателей, характеризующих использование основных средств, относятся, в частности: данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные или арендованные; установленные и не установленные, действующие и неиспользуемые; данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств; данные о выпуске продукции (работ, услуг) в разрезе объектов основных средств и др.

Отражение в бухгалтерском учете поступления основных средств будет различным в зависимости от источников поступления и условий их получения. Однако в любом случае в первичных учетных документах, отражающих поступление основных средств, должны содержаться данные о количестве и стоимости каждого объекта основных средств. В противном случае у бухгалтера не будет достаточных оснований для принятия таких основных средств к учету.

Перемещение основных средств внутри организации оформляется *внутреннее перемещение объектов основных средств по форме № ОС-2*.

Данная форма применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Накладная выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю.

Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарные карточки (книгу) учета объектов основных средств, которые помещаются в картотеку по новому местонахождению.

Для оформления приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации (восстановление основных средств) применяется *акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3*.

Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

В технический паспорт соответствующего объекта основных средств должны быть внесены необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с капитальным ремонтом, реконструкцией и модернизацией.

Выбытие основных средств в результате продажи или передачи сторонним организациям оформляется актом (по форме № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б), на основании которого в бухгалтерии организации делается соответствующая запись в инвентарной карточке (книге) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а или № ОС-6б).

При списании объектов основных средств из-за их непригодности к дальнейшему использованию, невозможности или неэффективности их восстановления требуется оформление других первичных учетных документов.

Для оформления документации на списание указанных выше объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств.

Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления;

- установление причин списания объекта (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд и др.);

- выявление лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости, контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;

- составление акта на списание объекта основных средств.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется в акте на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов).

Для оформления списания основных средств комиссия использует следующие акты:

- для объекта основных средств - **акт о списании объекта основных (кроме автотранспортных средств) по форме № ОС-4\**

- для автотранспортных средств - **акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а)\**

- для групп объектов основных средств - **акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) по форме № 00-46.**

Данные акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии и утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом формы № ОС-4а передается акт об аварии, с указанием причин, вызвавших аварию, если она имела место, а также документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел РФ (ГИБДД).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы № ОГ-6, № ОС-ба, № 0066).

Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств отражаются в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств должны храниться в течение срока, определяемого руководителем организации.

Ликвидация отдельных частей, входящих в состав объекта, имеющих разный срок полезного использования и учитывающихся как самостоятельные инвентарные объекты, оформляется в порядке, изложенном выше.

Безвозмездная передача объектов основных средств, осуществляемая по договору дарения, и передача организацией объектов основных средств в собственность другого юридического или физического лица в обмен на другой товар, совершаемая по договору мены, оформляется актами по формам № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б.

На основании актов бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в инвентарной карточке переданного объекта и прилагает указанную карточку к этим актам. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта (инвентарной книге).

Списание стоимости указанных объектов основных средств производится на основании прилагаемых к актам договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта или договора мены.

Возврат арендуемого объекта основных средств арендодателю оформляется актом по форме № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б, на основании которого бухгалтерская служба арендатора снимает возвращенный объект с забалансового учета.

#### 4. ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

**Оценка основных средств** - это денежное выражение стоимости основных средств, в которой они отражаются в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки основных средств: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость и остаточная стоимость основных средств.

**Первоначальная стоимость основных средств** представляет собой стоимость основных средств при их принятии к бухгалтерскому учету.

**Восстановительная стоимость основных средств** представляет собой стоимость полного восстановления объектов основных средств в текущих условиях производства. Иными словами, она представляет собой полную стоимость затрат, которые должна была бы осуществить организация, ими владеющая, если бы она должна была полностью заменить их на новые аналогичные объекты по рыночным ценам, существующим на дату переоценки, включая затраты на приобретение (строительство), транспортировку, установку (монтаж) объектов.

**Остаточная стоимость основных средств** представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость основных средств за минусом суммы начисленных амортизационных отчислений.

Согласно ПБУ 6/01 при поступлении основных средств в организацию их оценка производится по **первоначальной стоимости**.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств зависит от способов их поступления в организацию.

**Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату** (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную

стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациями за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациями за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Перечень фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в первоначальную стоимость основных средств отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением, сооружением и изготовлением.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Таким образом, единственным и основным условием для включения в первоначальную стоимость основных средств фактических затрат является их непосредственная связь с приобретением, сооружением и изготовлением основных средств. Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств общезаявительные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

В аналогичном порядке формируется первоначальная стоимость основных средств, поступивших в организацию в результате их возведения (сооружения) или изготовления за плату. Первоначальная стоимость основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляются организацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией.

**Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации,** признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

**Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией безвозмездно,** признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

**Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами,** признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При любом способе поступления основных средств разрешается включать в их первоначальную стоимость фактические затраты организации на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Оценка объекта основных средств, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Неучтенные объекты основных средств, выявленные при проведении инвентаризации, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 6/01.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

## **5. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### **5.1. Учет основных средств, приобретенных за плату**

На основные средства, поступающие по договорам купли-продажи и другим аналогичным договорам, организация-покупатель должна получать от поставщика (грузоотправителя) расчетные и отгрузочные документы.

Первичными документами, подтверждающими приобретение основных средств за плату, являются:

- счет и счет-фактура поставщика на объект основных средств;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с приобретением, доставкой основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате объекта основных средств и всех расходов, связанных с его приобретением, доставкой и т.д.

Бухгалтерский учет наличия и движения 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».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» является калькуляционным счетом, предназначенным для накопления и суммирования фактических затрат по поступающим основным средствам.

Фактические затраты, связанные с приобретением основных средств за плату, первоначально собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств») в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

На субсчете 08-4 «Приобретение объектов основных средств» учитываются фактические затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

Фактические затраты, связанные с сооружением и изготовлением основных средств, также первоначально собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств») в корреспонденции со счетами учета расчетов.

На субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

При принятии основных средств к учету фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (по соответствующим субсчетам), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».



Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, отражаются в бухгалтерском учете в том же порядке, что и для учета операций по приобретению объектов основных средств, и учитываются непосредственно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

**Первоначальной стоимостью** основных средств (в том числе бывших в эксплуатации), приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Перечень фактических затрат, учитываемых при формировании первоначальной стоимости основных средств, приведен в п. 4 данной главы.

Налоговые аспекты. С 1 января 2006 г. установлен новый порядок налогового учета расходов, связанных с приобретением за плату объектов основных средств.

В соответствии с общей нормой ст. 270 НК РФ расходы по приобретению амортизируемого имущества (в том числе объектов основных средств), относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с этой нормой указанные расходы должны формировать первоначальную стоимость объектов основных средств.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как **сумма расходов** на его приобретение и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость амортизируемого объекта основных средств должна погашаться путем начисления амортизации.

Таким образом, в общем случае стоимость объекта основных средств относится на расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, в виде сумм амортизационных отчислений, начисляемых по объекту основных средств в течение срока его полезного использования.

Исключение из этой общей нормы предусмотрено п. 1.1 ст. 259 НК РФ.

Согласно данному пункту организация при принятии основных средств к учету имеет право одновременно включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более **10 процентов** первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно).

При использовании такого права организация в дальнейшем должна начислять амортизацию на оставшиеся 90 процентов первоначальной стоимости объекта основных средств.

В последнем случае величина первоначальной стоимости основных средств, сформированная в бухгалтерском учете, будет отличаться от величины первоначальной стоимости основных средств, отражаемой в налоговом учете, так как в бухгалтерском учете указанное выше исключение не предусмотрено.

Такого рода различия между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств могут также возникать из-за различных подходов к признанию для целей налогообложения прибыли отдельных видов расходов, связанных с приобретением и/или созданием основных средств.

Например, в отличие от бухгалтерского учета, для целей налогового учета не включаются в первоначальную стоимость основных средств следующие расходы:

- суммовые разницы, возникающие при погашении кредиторской задолженности перед поставщиками основных средств до их принятия к бухгалтерскому учету (в налоговом учете эти суммовые разницы относятся на внереализационные доходы или расходы);
- проценты по заемным средствам, начисленные до принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету (в налоговом учете эти проценты относятся на внереализационные доходы или расходы).

Для целей налогового учета эти и некоторые другие расходы могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, или в составе внереализационных расходов или доходов.

Очевидно, что при наличии таких расходов величина первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском и налоговом учете будет различаться, что в конечном итоге будет приводить к возникновению расхождений между прибылью, сформированной по данным бухгалтерского учета, и прибылью, сформированной по данным налогового учета.

Для установления взаимосвязи между данными бухгалтерского и налогового учета организациям необходимо руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, которые в данной главе не рассматриваются, так как подробно изложены в п. 2.3 гл. 14.

В соответствии с п.1 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении основных средств на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе основных средств на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

При приобретении основных средств организация учитывает указанные выше суммы НДС по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств») в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Указанные выше суммы НДС должны быть выделены отдельной строкой в первичных учетных и расчетных документах, а также в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков.

В частности, в соответствии с п. 4 ст. 168 НК РФ в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и счетах-фактурах, соответствующая сумма НДС должна выделяться отдельной строкой.

При этом полученные от поставщиков основных средств счета-фактуры подлежат регистрации в книге покупок. При приобретении основных средств регистрация счета-фактуры в книге покупок производится в полном объеме после принятия на учет основных средств.

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель впоследствии может предъявить указанные выше суммы НДС к вычету.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»), в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

С 1 января 2006 г. установлено, что вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств, в том числе оборудования к установке, производятся *в полном объеме после их принятия на учет.*

Кроме того, вычет сумм НДС можно производить при наличии правильно оформленных первичных документов (в том числе счетов-фактур) и при условии, что приобретенные основные средства предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

Установлено, что в случае несоблюдения указанных выше условий суммы НДС, предъявленные организации при приобретении основных средств либо фактически уплаченные организацией при ввозе основных средств на таможенную территорию РФ, не подлежат вычету и отражаются в бухгалтерском учете иным образом.

В случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях товаров (в том числе основных средств), включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах их учета, т.е. сумма НДС учитывается в их стоимости.

Кроме того, согласно п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении основных средств на территории РФ либо фактически уплаченные при ввозе основных средств на территорию РФ, *учитываются в их стоимости* в случаях:

1) приобретения (ввоза) основных средств, используемых для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) основных средств, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) основных средств лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) основных средств для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

При соблюдении всех норм ПБУ 6/01 и требований налогового законодательства операции по приобретению объектов основных средств (далее - объект ОС) за плату могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51
4	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат)	01	08-4
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68-1	19-1

Пример 1. Допустим, что организация приобрела за плату объект основных средств стоимостью 59 000 руб., включая НДС в сумме 9000 руб.

Объект основных средств предназначен для использования в производстве продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость. Все первичные документы и счет-фактура оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенного объекта <b>ОС</b> согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	50 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60	9000
3	Произведена оплата за объект <b>ОС</b> (включая НДС)	60	51	59 000
4	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат)	01	08-4	50 000
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68-1	19-1	9000

Пример 2. Допустим, что все условия примера 1 сохраняются, кроме одного: сумма НДС в первичных учетных или расчетных документах либо в счете-фактуре не выделена отдельной строкой.

В данном случае стоимость приобретенного объекта основных средств, включая предполагаемую сумму НДС, учитывается в целом на счете учета основных средств.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС (включая предполагаемый НДС)	08-4	60	59 000
2	Произведена оплата за объект ОС	60	51	59 000
3	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	59 000

Пример 3. Допустим, что все условия примера 1 сохраняются, однако при этом имеет место хотя бы один из перечисленных ниже случаев:

1) объект основных средств предназначен для использования в производстве продукции, освобожденной от обложения налогом на добавленную стоимость;

2) объект основных средств приобретен организацией, не являющейся плательщиком НДС либо освобожденной от исполнения обязанностей плательщика НДС;

3) объект основных средств приобретает с целью его передачи в уставный (складочный) капитал другой организации (т.е. предназначен для операции, не признаваемой реализацией объекта основных средств в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ). \*

Как отмечалось ранее, в таких случаях суммы НДС, предъявленные организации - покупателю основных средств, учитываются в их первоначальной стоимости, но отражаются в бухгалтерском учете иначе, чем в примере 2.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	50 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60	9000
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51	59 000
4	Предъявленная поставщиком сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта ОС	08-4	19-1	9000
5	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	59 000

Приведенные в примере 3 бухгалтерские проводки применимы для первого случая примера 3 в ситуации, когда организация приобретает объект основных средств и затем постоянно использует его для производства продукции, не облагаемой (освобожденной) налогом на добавленную стоимость. В такой ситуации сумма НДС, предъявленная поставщиком при приобретении объекта основных средств, должна быть учтена в стоимости объекта при его принятии к бухгалтерскому учету.

Однако возможна ситуация, когда организация приобретает объект основных средств и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а в дальнейшем начинает использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от обложения налогом на добавленную стоимость.

В данной ситуации организация после принятия объекта основных средств к учету могла произвести вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе использования объекта основных средств для производства продукции, облагаемой НДС, могла начислять по нему амортизацию.

Если в дальнейшем организация начнет использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от налогообложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к основным средствам восстановлению подлежат суммы НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости указанных основных средств без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость объектов основных средств, а должны учитываться в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором основные средства начинают использоваться организацией для производства продукции, освобожденной от обложения НДС.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет данной организацией.

**Пример 4.** Допустим, что организация торговли приобрела за плату объект основных средств стоимостью 70 800 руб., включая НДС в сумме 10 800 руб.

Объект основных средств был приобретен с целью его использования в производстве продукции, облагаемой НДС.

После принятия объекта основных средств к учету организация произвела вычет предъявленной поставщиком суммы НДС в полном объеме, т.е. в сумме 10 800 руб.

При принятии объекта основных средств к учету срок его полезного использования был установлен в размере 5 лет, или 60 мес.

Через год объект основных средств начал использоваться в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС.

До этого момента по объекту основных средств ежемесячно в течение года начислялась амортизация, сумма которой за год составила 12 000 руб.

Так как организация начала использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от обложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством ей необходимо восстановить НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости данного объекта основных средств.

По условиям примера остаточная стоимость объекта основных средств к моменту начала его использования в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС, составит 48 000 руб. (60 000 руб. - 12 000 руб.), или 80% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, в данном случае организации необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС на 80%, или в сумме 8 640 руб. (10 800 руб. x 80%).

Затем сумма восстановленного НДС должна быть включена в состав прочих расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	60 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60	10 800
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51	70 800

1	2	3	4	5
4	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	60 000
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68-1	19-1	10 800
6	Отражена сумма амортизации объекта ОС, начисленная до момента начала его использования в производстве продукции, освобожденной от обложения НДС	44	02	12 000
7	Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости объекта ОС	19-1	68-1	8 640
8	Восстановленная сумма НДС учтена в составе прочих расходов Организации	44	19-1	8 640
9	Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68-1	51	8 640

Приведенные в примере 3 бухгалтерские проводки применимы для третьего случая примера 3 в ситуации, когда организации заранее известно, что приобретенный объект основных средств предназначается для передачи в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации. В такой ситуации сумма НДС, предъявленная поставщиком при приобретении объекта основных средств, должна быть учтена в стоимости объекта при его принятии к бухгалтерскому учету.

Однако возможна ситуация, когда организация приобретает объект основных средств и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а в дальнейшем передает этот объект в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации.

В данной ситуации организация после принятия объекта основных средств к учету могла произвести вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе такого использования объекта основных средств могла начислять по нему амортизацию.

Если в дальнейшем организация передает этот объект в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к основным средствам восстановлению подлежат суммы НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых основных средств без учета переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных основных средств.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал объект основных средств, при условии использования полученного объекта для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором объект основных средств был передан другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

Затраты на приобретение других видов основных средств также отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (соответствующие субсчета) в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При принятии этих объектов основных средств к учету фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (соответствующие субсчета), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

Для учета затрат на приобретение земельных участков используется субсчет 08-1 «Приобретение земельных участков».

Для учета затрат на приобретение объектов природопользования используется субсчет 08-2 «Приобретение объектов природопользования».

Для учета затрат на приобретение взрослых животных используется субсчет 08-7 «Приобретение взрослых животных».

Операции по приобретению за плату указанных выше объектов! основных средств могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность по приобретенному земельному участку	08-1	60
2	Приобретенный земельный участок принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-1
3	Отражена задолженность по приобретенному объекту природопользования	08-2	60
4	Приобретенный объект природопользования принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-2
5	Отражена задолженность по приобретенным взрослым животным	08-7	60
6	Приобретенные взрослые животные приняты к учету по первоначальной стоимости	01	08-7

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

**Доходные вложения в материальные ценности** представляют собой вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Объекты основных средств, приобретенные организацией для предоставления за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, формируемой том же в порядке, что и обычных объектов основных средств.

Указанные объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету путем отражения по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При приобретении указанных объектов основных средств учет предъявленного поставщиками сумм НДС и их вычет осуществляются в том же порядке, что и для обычных объектов основных средств.

Основные средства, приобретенные организацией для предоставления по договору лизинга, также учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности (учет лизинговых операций подробно изложен в п. 11 данной главы).

Операции по приобретению объектов основных средств, предназначенных для предоставления за плату во временное владение и пользование (далее — объект ОС), отражаются в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51
4	Отражена стоимость услуг сторонней организации по доставке объекта ОС (без учета НДС)	08-4	60
5	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке объекта ОС	19-1	60
6	Произведена оплата расходов, связанных с доставкой объекта ОС (включая НДС)	60	51
7	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат)	03	08-4
8	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятому на учет объекту ОС и по расходам, связанным с его доставкой	68-1	19-1

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

#### 5.2. Учет основных средств, изготовленных (сооруженных) за плату

Одним из способов поступления основных средств за плату является их изготовление (сооружение) силами самой организации или сторонних организаций.

Изготовление объектов основных средств представляет собой их производство силами самой организации или сторонних организаций.

Сооружение объектов основных средств, как правило, осуществляется путем их капитального строительства силами самой организации (хозяйственным способом) или силами сторонних организаций (подрядным способом).

Первичными документами, подтверждающими поступление объектов основных средств в результате их строительства, являются:

- акты о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1 б);
- договор с подрядной организацией (при строительстве объекта подрядным способом);
- документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные со строительством объектов основных средств;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов и др.

Строительство объектов основных средств осуществляется в рамках осуществления долгосрочных инвестиций (подробнее - см. гл. 4).

Порядок учета затрат на строительство объектов основных средств зависит от способа проведения строительства: строительство *подрядным* способом (строительство, осуществляемое силами сторонних организаций за плату) или строительство *хозяйственным* способом (строительство, осуществляемое силами самой организации).

При подрядном способе выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются в учете по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При хозяйственном способе производства строительных работ в учете отражаются фактически произведенные затраты.



Фактические затраты, связанные с сооружением (изготовлением) объектов основных средств, предварительно отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств») в корреспонденции со счетами учета расчетов.

При вводе в эксплуатацию законченный строительством объект основных средств должен приниматься к бухгалтерскому учету. При принятии к учету фактические затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»), относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

Поступающие в результате строительства объекты основных средств должны приниматься к учету по первоначальной стоимости.

**Первоначальной стоимостью** основных средств, поступивших в организацию в результате их сооружения или изготовления за плату, признается сумма фактических затрат организации на сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Первоначальная стоимость объектов основных средств должна включать все затраты, связанные с их сооружением и изготовлением.

Налоговые аспекты. С 1 января 2006 г. установлен новый порядок налогового учета расходов, связанных с изготовлением (сооружением) объектов основных средств за плату (независимо от способа их изготовления (сооружения) за плату).

В соответствии с общей нормой ст. 270 НК РФ расходы по созданию амортизируемого имущества (в том числе объектов основных средств), относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В соответствии с этой нормой указанные расходы должны формировать первоначальную стоимость созданных объектов основных средств.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость созданного объекта основных средств определяется как **сумма расходов** на его сооружение, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость амортизируемых основных средств должна погашаться путем начисления амортизации. Таким образом, в общем случае стоимость амортизируемых основных средств относится на расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, в виде сумм амортизационных отчислений, начисляемых по основным средствам в течение срока их полезного использования.

Исключение из этой общей нормы предусмотрено пунктом 1.1 ст. 259 НК РФ.

Согласно данному пункту организация при принятии созданных основных средств к учету имеет право одновременно включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более **10 процентов** первоначальной стоимости основных средств.

При использовании такого права организация впоследствии должна будет начислять амортизацию на оставшиеся 90 процентов первоначальной стоимости созданного объекта основных средств.

При строительстве основных средств подрядным способом затраты организации, как правило, включают в себя расходы на строительные материалы, на оборудование и на строительно-монтажные работы (далее - СМР), выполняемые подрядной организацией.

В процессе осуществления указанных выше затрат организация уплачивает НДС по выполненным строительно-монтажным работам, по приобретенным материалам и оборудованию, используемым при строительстве объекта основных средств.

Суммы НДС, предъявленные организации подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, а также суммы НДС, предъявленные организации по товарам (работам, услугам), приобретенным организацией для выполнения строительно-монтажных работ, подлежат вычету.

В отличие от ранее действовавшего порядка, с 1 января 2006 г. вычеты указанных сумм НДС должны производиться не после окончания строительства объектов основных средств и их принятия на учет, а в общеустановленном порядке.

В соответствии с этим порядком вычеты указанных сумм НДС могут производиться по мере осуществления затрат на основании счетов-фактур, получаемых от подрядных организаций и поставщиков материалов и оборудования, и по мере принятия к учету выполненных строительно-монтажных работ, приобретенных материалов и оборудования, в том числе требующего монтажа.

Данная норма относится к объектам основных средств, строительство которых подрядным способом начато после 1 января 2006 г. и предназначенным для использования в операциях, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость.

В бухгалтерском учете операции по поступлению объектов основных средств путем их строительства подрядным способом можно отразить следующим образом:

№ п/п	СОДЕРЖАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	КОРРЕСПОНДИРУЮЩИЕ СЧЕТА	
		ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1	Отражена стоимость оборудования, не требующего монтажа, согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком оборудования, не требующего монтажа	19-1	60
3	Произведена оплата за оборудование, не требующее монтажа (включая НДС)	60	51
4	Отражен вычет суммы НДС, предъявленной поставщиком оборудования, не требующего монтажа	68-1	19-1
5	Отражена стоимость оборудования, требующего монтажа, согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	07	60
6	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком оборудования, требующего монтажа	19-1	60
7	Произведена оплата за оборудование, требующее монтажа (включая НДС)	60	51
8	Отражен вычет суммы НДС, предъявленной поставщиком оборудования, требующего монтажа	68-1	19-1
9	Оборудование, требующее монтажа, сдано в монтаж подрядной организации по договору на строительство	08-3	07
10	Отражена стоимость СМР, выполненных ПОДРЯДНОЙ организацией (без учета НДС)	08-3	60
11	Отражена сумма НДС, предъявленная подрядной организацией по выполненным СМР	19-1	60
12	Произведена оплата выполненных СМР (включая НДС)	60	51
13	Отражен вычет суммы НДС, предъявленной подрядной организацией по выполненным СМР	68-1	19-1
14	Принят к учету законченный строительством объект основных средств по первоначальной стоимости	01	08-3

**Первоначальная стоимость** основных средств при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Учет и формирование затрат на производство основных средств осуществляется организацией в порядке, установленном для учета затрат соответствующих видов продукции, изготавливаемых этой организацией.

Налоговые аспекты. При строительстве объектов основных средств для собственного потребления затраты организации, как правило, включают в себя расходы на строительные материалы и оборудование, а также на строительно-монтажные работы, выполняемые хозяйственным способом. В процессе осуществления указанных выше затрат организация уплачивает НДС по приобретенным материалам и оборудованию, используемым при строительстве объекта основных средств.

Кроме того, организация должна начислить и уплатить в бюджет НДС от стоимости выполненных строительно-монтажных работ, так как в соответствии со ст. 146 НК РФ выполнение организацией строительно-монтажных работ для собственного потребления признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

Согласно ст. 159 НК РФ при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база по НДС определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов организации на их выполнение.

При этом стоимость материалов и оборудования, требующего монтажа, не включается в затраты по выполнению строительно-монтажных работ и не подлежит включению в налоговую базу при начислении НДС на выполненные для собственного потребления строительно-монтажные работы.

В соответствии с п. 10 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является *последний день месяца* каждого налогового периода.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, исчисляется по ставке 18% от налоговой базы.

В связи с тем, что выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления признается объектом обложения налогом на добавленную стоимость, налоговым законодательством предусмотрен вычет сумм НДС, уплаченных при осуществлении строительства объекта основных средств хозяйственным способом.

В отличие от ранее действовавшего порядка, с 1 января 2006 г. вычеты указанных сумм НДС должны производиться не после окончания строительства объектов основных средств и их принятия на учет, а в общеустановленном порядке.

С 1 января 2006 г. вычетам подлежат суммы НДС, исчисленные организацией при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с п. 5 ст. 172 НК РФ вычеты указанных сумм НДС производятся *по мере уплаты в бюджет налога*, исчисленного организацией при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления по итогам каждого налогового периода.

Таким образом, исчисление НДС, его уплата и вычет при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления должны производиться ежемесячно, так как налоговый период для таких случаев установлен как календарный месяц.

Суммы НДС, предъявленные организации по приобретенным материалам, оборудованию и т.п., использованным при выполнении строительно-монтажных работ, для собственного потребления подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Другими словами, вычеты указанных сумм НДС могут производиться по мере осуществления затрат на основании счетов-фактур, получаемых от поставщиков материалов и оборудования, и по мере принятия их к учету.

Данные нормы относятся к объектам основных средств для собственного потребления, строительство которых начато после 1 января 2006 г. и предназначенным для использования в операциях, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость.

Последовательность операций по поступлению объекта основных средств для собственного потребления путем его строительства хозяйственным способом можно отразить в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена стоимость строительных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-8	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком строительных материалов	19-1	60

1	2	3	4
3	Произведена оплата за строительные материалы (включая НДС)	60	51
4	Отпущены материалы на строительство объекта основных средств для собственного потребления	08-3	10-8
5	Отражен вычет суммы НДС, предъявленной поставщиком строительных материалов (каждый раз по мере приобретения материалов и принятия их к учету)	68-1	19-1
6	Отражена стоимость оборудования, требующего монтажа, согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	07	60
7	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком оборудования, требующего монтажа	19-1	60
8	Произведена оплата за оборудование, требующее монтажа (включая НДС)	60	51
9	Оборудование сдано в монтаж	08-3	07
10	Отражен вычет суммы НДС, предъявленной поставщиком оборудования, требующего монтажа (каждый раз по мере приобретения оборудования и принятия к учету)	68-1	19-1
11	Отражены затраты на строительные-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом (ежемесячно): - начислена амортизация основных средств, используемых при строительстве объекта; - начислена заработная плата рабочим, занятым в строительстве объекта; - начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда рабочих и др.	08-3 08-3 08-3	02 70 69
12	Отражена сумма НДС, исчисленная от стоимости выполненных СМР для собственного потребления (ежемесячно)	19-1	68-1
13	Уплачена в бюджет сумма НДС, исчисленная от стоимости выполненных СМР (ежемесячно)	68-1	51
14	Отражен вычет суммы НДС, исчисленной при выполнении СМР для собственного потребления и уплаченной в бюджет (ежемесячно)	68-1	19-1
15	Принят к учету законченный строительством объект основных средств по первоначальной стоимости (в сумме фактических затрат на строительство)	01	08-3

Суммы НДС, предъявленные организации при проведении подрядчиками капитального строительства объектов недвижимости (основных средств), исчисленные организацией при выполнении\* строительного-монтажных работ для собственного потребления, и принятые к вычету в установленном порядке, подлежат *восстановлению* в случае, если указанные объекты недвижимости в дальнейшем используются для осуществления следующих операций:

- операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- использования основных средств лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;
- использования основных средств для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, осуществляется в порядке, установленном п. 6 ст. 171 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли сумма НДС, подлежащая восстановлению, в стоимость данного объекта основных средств не включается, а учитывается в составе прочих расходов.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет данной организацией.

Приведенные выше нормы не применяются в отношении основных средств, по которым полностью начислены амортизационные отчисления или с момента ввода которых в эксплуатацию у данного налогоплательщика прошло не менее 15 лет,

### 5.3. Учет основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации

В соответствии с законодательством РФ учредители организации могут вносить вклады в уставный (складочный) капитал в денежной форме и/или путем внесения материальных и иных ценностей, в том числе основных средств. Учредителями организации могут быть как юридические, так и физические лица.

Первичными документами, подтверждающими получение объекта основных средств от учредителей, и служащими основой для его принятия к бухгалтерскому учету, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объекта основных средств, вносимого учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- акт независимого оценщика об оценке объекта основных средств (в случае необходимости);
- счет и счет-фактура о стоимости проведения оценки объекта основных средств независимым оценщиком;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с поступлением объекта основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, доставкой и приведением его в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

**Первоначальной стоимостью** основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Для целей бухгалтерского учета в первоначальную стоимость основных средств, поступивших в организацию в счет вклада в уставный (складочный) капитал, могут быть включены фактические затраты организации на доставку этих объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Денежная оценка вкладов в уставный (складочный) капитал общества в виде имущества, вносимого участниками общества и принимаемого в общество третьими лицами, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Для целей бухгалтерского учета поступление основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал отражается по стоимости, согласованной учредителями (участниками) организации *вне зависимости от остаточной (балансовой) стоимости* основных средств у передающей организации.

В то же время следует иметь в виду, что законодательством РФ в той или иной степени оговаривается необходимость сопоставления стоимостной оценки вносимого имущества с уровнем рыночных цен на аналогичную продукцию.

Например, установлено, что при согласованной стоимости вносимого в общество имущества, превышающей 200 минимальных размеров оплаты труда (20 000 руб.), обязательно привлечение независимого оценщика.

В случае внесения в уставный капитал общества неденежных вкладов участники общества и независимый оценщик в течение трех лет с момента государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества солидарно несут при недостаточности имущества общества субсидиарную ответственность по его обязательствам в размере завышения стоимости неденежных вкладов.

В соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный (складочный) капитал не признаются доходами организации.

Размер уставного (складочного) капитала и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный (складочный) капитал отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

При поступлении объекта основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации его стоимость предварительно отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств») в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»).

При наличии у принимающей организации фактических затрат на доставку основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования, они предварительно также учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4).

При принятии объекта основных средств к учету сформированная на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4) первоначальная стоимость объекта списывается в дебет счета 01 «Основные средства».

Налоговые аспекты. Налоговым законодательством установлено, что стоимость имущества (в том числе основных средств), поступающего от учредителей в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, не признается доходом организации и не подлежит обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Для целей налогового учета объекты основных средств, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, должны приниматься к учету по **остаточной** стоимости получаемых объектов.

Остаточная стоимость получаемых объектов основных средств определяется по данным налогового учета у передающей организации на дату перехода права собственности на указанные объекты.

В тех случаях, когда в организацию поступает новый объект основных средств, т.е. не бывший в эксплуатации, его стоимость для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта, подтверждаемой документами передающей стороны.

В таких случаях, как правило, объект основных средств не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась, сумма НДС, уплаченная поставщику объекта основных средств, к вычету не предъявлялась и учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта основных средств.

В таких случаях и при условии, что денежная оценка объекта основных средств, согласованная учредителями, равна первоначальной стоимости вносимого объекта основных средств, а также при отсутствии каких-либо расходов, связанных с доставкой объекта в организацию, и т.п., операции по поступлению объекта основных средств в счет вклада в уставный капитал организации могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость объекта ОС, поступившего в счет вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	08-4	75-1
3	Принят к учету по первоначальной стоимости поступивший объект ОС	01	08-4

При наличии у принимающей организации фактических затрат на доставку получаемых основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования, суммы НДС, уплаченные по этим затратам, подлежат вычету в общеустановленном порядке после принятия полученных основных средств к бухгалтерскому учету.

При сохранении всех перечисленных выше условий операции по поступлению такого объекта основных средств (например, станка) в счет вклада в уставный капитал организации при наличии у принимающей организации расходов, связанных с доставкой объекта, и т.п., могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость объекта ОС (станка), поступившего в счет вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	08-4	75-1
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке станка в организацию (без учета НДС)	08-4	60
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке станка	19-1	60
5	Произведена оплата услуг по доставке станка (включая НДС)	60	51
6	Отражена стоимость работ сторонней организации по наладке станка (без учета НДС)	08-4	60
7	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком работ по наладке станка	19-1	60
8	Произведена оплата работ по наладке станка (включая НДС)	60	51
9	Принят к учету по первоначальной стоимости объект ОС (станок), поступивший в счет вклада в уставный капитал	01	08-4
10	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по расходам, понесенным при поступлении объекта ОС в счет вклада в уставный капитал	68-1	19-1

В тех случаях, когда в организацию поступает объект основных средств, бывший в эксплуатации, его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта, подтверждаемой документами передающей стороны.

Для целей налогообложения прибыли в случае, когда принимающая организация не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества или какой-либо его части, стоимость этого имущества либо его части признается равной нулю.

Для определения срока полезного использования объекта основных средств, бывшего в эксплуатации и поступившего в счет вклада в уставный (складочный) капитал от учредителя, необходимо, чтобы он передал всю техническую документацию по данному объекту, в том числе подтверждающую срок его фактической эксплуатации со времени приобретения (сооружения, изготовления).

В этих случаях, как правило, объект основных средств до момента передачи использовался передающей организацией в производстве продукции, по нему начислялась амортизация и сумма НДС, уплаченная поставщику, предъявлялась к вычету после принятия объекта основных средств к учету, а не была учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи такого объекта основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту основных средств.

Применительно к основным средствам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых основных средств без учета переоценки.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором основные средства были переданы другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных основных средств.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычету у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал основные средства, при условии использования полученных основных средств для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет основных средств, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации.

Операции по поступлению таких объектов основных средств в счет вклада в уставный капитал организации могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость объекта ОС, поступившего в счет вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	08-4	75-1
3	Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией и указанная в документах по передаче объекта ОС	19-1	75-1
4	Принят к учету по первоначальной стоимости объект ОС, поступивший в счет вклада в уставный капитал организации	01	08-4
5	Предъявлена к вычету сумма НДС по полученному объекту ОС	68-1	19И

Подробно вопросы учета имущества и имущественных прав, получаемых и передаваемых в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, изложены в гл. 12 и 16.

#### 5.4. Учет безвозмездно полученных основных средств

Организация имеет право безвозмездно получать имущество от других юридических и физических лиц. Основной формой безвозмездного получения имущества (в том числе основных средств) является получение его по договору дарения.

Первичными документами, подтверждающими безвозмездное получение объектов основных средств, являются:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б) с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта;
- счет-фактура на безвозмездно полученный объект основных средств;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с безвозмездным поступлением, доставкой объекта основных средств и приведением его в состояние, пригодное для использования;



- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

При безвозмездном получении имущества следует иметь в виду, что в соответствии с п. 1 ст. 572 Гражданского кодекса (далее - ГК РФ) безвозмездная передача в собственность какой-либо вещи от одной стороны другой является дарением. При этом согласно ст. 575 ГК РФ в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти установленных законом минимальных месячных размеров оплаты труда.

На эту особенность договора дарения следует обратить особое внимание, так как в хозяйственной практике бывают ситуации, когда совершается дарение между коммерческими организациями на сумму более пяти минимальных месячных размеров оплаты труда.

В таких ситуациях договор дарения может быть признан на основании статьи 166 ГК РФ недействительным. В соответствии со ст. 167 ГК РФ недействительная сделка не влечет юридических последствий, за исключением тех, которые связаны с ее недействительностью.

При недействительности сделки каждая из сторон обязана возвратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возвратить полученное в натуре возместить его стоимость в деньгах - если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом.

Эти ограничения не действуют при безвозмездном получении основных средств от физических лиц или некоммерческих организаций либо по другим основаниям, не запрещенным законодательством.

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

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При определении текущей рыночной стоимости объектов основных средств данные о ценах, действующих на дату принятия их к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены **документально** или путем проведения **экспертизы**.

При определении текущей рыночной стоимости основных средств могут быть использованы следующие данные:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики; торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

Для целей бухгалтерского учета в первоначальную стоимость объектов основных средств, полученных организацией безвозмездно, могут быть включены фактические затраты организации на доставку этих объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (при их наличии).

Для целей бухгалтерского учета активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения, относятся к внереализационным доходам.

Стоимость объектов основных средств, полученных организацией безвозмездно, учитывается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления») в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»).

Фактические затраты организации на доставку безвозмездно полученных объектов основных средств и приведение их в состояние, пригодное для использования, предварительно также учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»).

При принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету сформированная на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств») первоначальная стоимость объекта списывается в дебет счета 01 «Основные средства».

Суммы по безвозмездно полученным объектам основных средств, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в последующем списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») по мере начисления амортизации по этим объектам.

В общем случае операции, связанные с безвозмездным получением объекта основных средств (при отсутствии каких-либо расходов, связанных с его доставкой, и т.д.), отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена текущая рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта ОС на дату принятия к учету	08-4	98-2
2	Безвозмездно полученный объект ОС принят к бухгалтерскому учету	01	08-4
3	Начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту ОС	20	02
4	Одновременно: отражена в составе внереализационных доходов часть рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта ОС (в сумме начисленной амортизации и т.д. вплоть до выбытия объекта ОС)	98-2	91-1

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному получению объекта основных средств.

Налоговые аспекты. Имущество (в том числе основные средства), полученное организацией безвозмездно, признается внереализационным доходом, учитываемым при налогообложении прибыли.

При этом полученные основные средства должны включаться в состав внереализационных доходов по *текущей рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости.*

Таким образом, налоговое законодательство обязывает организации, безвозмездно получившие основные средства, в целях налогообложения прибыли учитывать ту стоимость (остаточную или рыночную) основных средств, которая является большей на дату их принятия к бухгалтерскому учету. Для этого информация об остаточной стоимости получаемых организацией основных средств по данным бухгалтерского учета передающей организации должна указываться в документах о передаче.

Для целей налогового учета, несмотря на то что стоимость безвозмездно полученных основных средств не отражается в момент их получения через счет по учету внереализационных доходов, организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю рыночную стоимость безвозмездно полученных основных средств.

Иными словами, для целей налогообложения прибыли стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не постепенно по мере начисления амортизации в течение его срока полезного использования.

Налоговым законодательством предусмотрено, что в отдельных случаях безвозмездно полученное имущество (в том числе основные средства) может не учитываться в составе внереализационных доходов организации и, соответственно, не облагаться налогом на прибыль.

В соответствии со ст. 251 НК РФ к таким случаям относится безвозмездное получение имущества российской организацией:

- от организации, если уставный (складочный) капитал получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) передающей организации;

- от организации, если уставный (складочный) капитал передающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) получающей организации;<sup>1</sup>

- от физического лица, если уставный (складочный) капитал получающей стороны более чем на 50 процентов состоит из вклада (доли) этого физического лица.

При этом полученное имущество не признается доходом для целей налогообложения прибыли только в том случае, если в течение одного года со дня его получения указанное имущество (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам.

Налоговым законодательством передача права собственности на имущество (в том числе основные средства) на безвозмездной основе признается их реализацией, поэтому операции по безвозмездной передаче такого имущества подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

При реализации имущества (в том числе основных средств) на безвозмездной основе налоговая база по НДС определяется как стоимость указанного имущества, исчисленная исходя из *рыночных (договорных)* цен и без включения налога на добавленную стоимость.

Плательщиком НДС при безвозмездной передаче объекта основных средств является сторона, его передающая. При безвозмездной передаче объекта основных средств передающая сторона должна составить счет-фактуру установленной формы, которая выписывается на текущую рыночную стоимость этого объекта.

Безвозмездно полученное имущество должно учитываться принимающей организацией по стоимости, включающей суммы НДС, уплаченные передающей стороной. Сторона, принимающая безвозмездно полученное имущество, не имеет права на вычет НДС и поэтому не выделяет сумму налога и учитывает его в составе стоимости полученного имущества.

Счета-фактуры, полученные при безвозмездной передаче имущества (в том числе объектов основных средств), в книге покупок у организации-получателя не регистрируются.

#### 5.5. Учет основных средств, поступивших в организацию в обмен на другое имущество

Документами, подтверждающими поступление основных средств путем обмена на другое имущество и служащими основой для их принятия к бухгалтерскому учету, являются:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств с приложением договора мены;
- счет-фактура на поступивший объект основных средств;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с поступлением объекта основных средств в обмен на другое имущество, с доставкой объекта и приведением его в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов;
- акт о зачете взаимных требований, оформляемый на основании письменного заявления одной из сторон.

Товарообменные операции представляют собой обмен одного товара на другой по договору мены.

Договор мены - это договор, согласно которому каждая из сторон договора обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

Отношения сторон по договору мены регулируются положениями ГК РФ:

- по п. 1 ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой;
- по п. 2 ст. 567 ГК РФ к договору мены применяются правила о купле-продаже, при этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен;
- по п. 1 ст. 568 ГК РФ, если из договора мены не следует иное, товары, подлежащие обмену, признаются равноценными;
- по п. 2 ст. 568 ГК РФ в случае, когда обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором мены. В последнем случае при обмене имущества у организации может возникнуть

непокрытая дебиторская или кредиторская задолженность, покрытие которой регулируется условиями договора мены.

Согласно ст. 570 ГК РФ, если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами. Соответственно, в бухгалтерском учете выручка от реализации обмениваемого товара отражается только в момент исполнения обязательств по сделке обеими сторонами/

Признание сделки товарообменной влечет за собой особый порядок документирования, бухгалтерского учета и налогообложения операций по обмену товаров.

Товарообменные операции отражаются в бухгалтерском учете в два этапа: передача (реализация) собственных товаров другой организации и принятие к учету товаров, полученных от этой организации.

В соответствии с ПБУ 6/01 **первоначальной стоимостью** основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Другими словами, при приобретении объектов основных средств путем обмена их покупной стоимостью для целей бухгалтерского учета признается рыночная стоимость передаваемого в обмен имущества (продукции, товаров, материально-производственных запасов, объектов основных средств и др.), независимо от цены, указанной сторонами в договоре мены. Аналогично, организация, передающая объекты основных средств, также принимает к бухгалтерскому учету получаемое в обмен на них имущество по рыночной цене выбывающих объектов основных средств. Каждая из организаций должна выписывать счет-фактуру на выбывающее имущество исходя из его рыночной стоимости, по которой и принимает к бухгалтерскому учету получаемое в обмен имущество.

Нормативно установлено, что в первоначальную стоимость объектов основных средств, полученных организацией в обмен на другое имущество, включаются также фактические затраты организации на доставку этих объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Принятие к бухгалтерскому учету объектов основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Налоговые аспекты. Налоговым законодательством установлено, что обмен товарами по договору мены признается реализацией товаров и эта операция подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

При реализации товаров по товарообменным операциям налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемого организацией имущества, исчисленная исходя из *рыночных (договорных)* цен, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения налога на добавленную стоимость.

В то же время организация может предъявить к вычету сумму НДС по получаемым в результате мены товарам.

При товарообменной операции, т.е. при использовании организацией собственного имущества в расчетах за приобретенные им товары, вычетам подлежат суммы НДС, фактически уплаченные организацией, которые исчисляются исходя из *балансовой* стоимости переданного в счет их оплаты имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством РФ).

## 6. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Стоимость основных средств погашается посредством начисления амортизации.

*Амортизация* - это возмещение износа основных средств в стоимостном выражении, заключающееся в постепенном переносе части стоимости основных средств на себестоимость выпускаемой продукции (в торговых организациях - на расходы на продажу).

Порядок и способы начисления амортизации объектов основных средств регламентируются нормами ПБУ 6/01.

Согласно ПБУ 6/01 амортизация начисляется по всем объектам основных средств, за исключением следующих объектов:

- 1) объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.);
- 2) объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.);
- 3) продуктивный скот, буйволы, волы и олени;
- 4) многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста;
- 5) земельные участки, объекты природопользования и др., потребительские свойства которых не изменяются с течением времени;
- 6) по объектам основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам основных средств в конце отчетного года производится обобщение информации о суммах износа по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

С 2006 г. по объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета. Начисление амортизации осуществляется в течение срока полезного использования объекта основных средств.

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

Организации могут самостоятельно определять срок полезного использования основных средств исходя из тех или иных условий.

В соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии его к бухгалтерскому учету 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).

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

Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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.

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 оно относится.

Установлены следующие способы начисления амортизации основных средств:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Также следует иметь в виду, что по двум объектам одного вида, приобретенным в одно и то же время, не могут применяться два разных способа начисления амортизации.

Организация должна использовать для каждого объекта основных средств только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент принятия его на учет и не меняется в течение всего срока полезного использования или до его выбытия.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Порядок определения годовой суммы амортизационных отчислений при использовании того или иного способа начисления амортизации объектов основных средств установлен нормами ПБУ 6/01.

**При линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

**Пример 1.** Допустим, что первоначальная стоимость объекта основных средств составит 120 000 руб. Срок полезного использования объекта равен 5 годам.

Годовая норма амортизационных отчислений будет равна 20% (100% : 5 лет).

Годовая сумма амортизационных отчислений будет равна произведению первоначальной стоимости объекта на исчисленную годовую норму амортизации:

$$(120\ 000\ \text{руб.} \times 20\%) : 100\% = 24\ 000\ \text{руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования объекта основных средств составит 2000 руб. (24 000 руб. : 12 мес).

Расчет сумм амортизационных отчислений по годам:

Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
Первый	$120\ 000 \times 20\% = 24\ 000$	24 000	96 000
Второй	$120\ 000 \times 20\% = 24\ 000$	48 000	72 000
Третий	$120\ 000 \times 20\% = 24\ 000$	72 000	48 000
Четвертый	$120\ 000 \times 20\% = 24\ 000$	96 000	24 000
Пятый	$120\ 000 \times 20\% = 24\ 000$	120 000	—

При использовании линейного способа годовые и ежемесячные суммы амортизационных отчислений в течение срока полезного использования объекта основных средств остаются неизменными.

**При способе уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, но не выше 3, установленного организацией.

**Пример 2.** Допустим, что первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 120 000 руб. Срок полезного использования равен 5 годам.

Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования объекта, составляет 20% (100% : 5 лет). При способе начисления амортизации методом уменьшающегося остатка с удвоенной нормой списания (коэффициент ускорения примем равным 2) годовая норма амортизации составит 40% (20% x 2).

Эта фиксированная норма в 40% должна относиться к остаточной стоимости объекта основных средств в конце каждого года, кроме последнего года эксплуатации.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к учету.

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости, т.е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год и т.д. В последний год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений исчисляется вычитанием из остаточной стоимости объекта на начало последнего года его ликвидационной стоимости.

Расчет сумм амортизационных отчислений по годам:

Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
Первый	$120\ 000 \times 40\% = 48\ 000$	48 000	72 000
Второй	$72\ 000 (120\ 000 - 48\ 000) \times 40\% = 28\ 800$	76 800	43 200
Третий	$43\ 200 (72\ 000 - 28\ 800) \times 40\% = 17\ 280$	94 080	25 920
Четвертый	$25\ 920 (43\ 200 - 17\ 280) \times 40\% = 10\ 368$	104 448	15 552
Пятый	15 552	120 000	-

При использовании данного способа годовые суммы амортизации с каждым годом будут уменьшаться и поэтому ежемесячные суммы амортизационных отчислений должны рассчитываться для каждого года отдельно. Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение первого года составит 4000 руб. (48 000 руб.: 12 мес).

**При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости 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 3.** Допустим, что первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 150 000 руб. Срок полезного использования объекта основных средств равен 5 годам. Сумма чисел лет срока полезного использования равна 15 (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15, во второй год - 4/15, в третий год - 3/15, в четвертый год - 2/15, в пятый год - 1/15 от его первоначальной стоимости.

Расчет сумм амортизационных отчислений по годам:

Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
Первый	$150\ 000 \times 5/15 = 50\ 000$	50 000	100 000
Второй	$150\ 000 \times 4/15 = 40\ 000$	90 000	60 000
Третий	$150\ 000 \times 3/15 = 30\ 000$	120 000	30 000
Четвертый	$150\ 000 \times 2/15 = 20\ 000$	140 000	10 000
Пятый	$150\ 000 \times 1/15 = 10\ 000$	150 000	-

При использовании данного способа годовые суммы амортизационных отчислений с каждым годом также будут уменьшаться и поэтому ежемесячные суммы амортизации должны рассчитываться для каждого года отдельно. Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение третьего года составит 2500 руб. (30 000 руб. : 12 мес.).

**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 4.** Допустим, что первоначальная стоимость объекта основных средств составляет 48 000 руб. Срок полезного использования объекта основных средств равен 5 годам.

Предполагаемый объем выпуска продукции за весь срок полезного использования объекта установлен в сумме 400 000 руб.

Примем, что фактический выпуск продукции в течение срока полезного использования объекта составил в первый год - 100 000 руб., во второй год - 80 000 руб., в третий год - 60 000 руб., в четвертый год - 90 000 руб., в пятый год - 70 000 руб.

В первый год годовая сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции, составит 12 000 руб. ( $100\,000 \times 48\,000 : 400\,000$ ) и т.д.

Расчет сумм амортизационных отчислений по годам:

Год эксплуатации основного средства	Годовая сумма амортизационных отчислений, руб.	Сумма накопленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость основного средства, руб.
Первый	$100\,000 \times 48\,000 : 400\,000 = 12\,000$	12 000	36 000
Второй	$80\,000 \times 48\,000 : 400\,000 = 9\,600$	21 600	26 400
Третий	$60\,000 \times 48\,000 : 400\,000 = 7\,200$	28 800	19 200
Четвертый	$90\,000 \times 48\,000 : 400\,000 = 10\,800$	39 600	8 400
Пятый	$70\,000 \times 48\,000 : 400\,000 = 8\,400$	48 000	-

При использовании данного способа годовые суммы амортизационных отчислений в течение срока полезного использования объекта будут различными и поэтому ежемесячные суммы амортизации должны рассчитываться для каждого года отдельно.

Так, ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение пятого года составит 700 руб. (8400 руб. : 12 мес.).

В течение отчетного года начисление амортизации объектов основных средств производится ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере  $\frac{1}{12}$  исчисленной годовой суммы амортизационных отчислений.

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

**Пример 5.** Допустим, что организацией в апреле текущего отчетного года принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 60 000 руб. Срок полезного использования объекта составляет 4 года, или 48 месяцев. Организация использует линейный способ начисления амортизации.

Годовая сумма амортизационных отчислений в первый год использования объекта составит 10 000 руб. ( $60\,000 \text{ руб.} \times 8 \text{ мес.} : 48 \text{ мес.}$ ), а ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение этого же года составит 1250 руб. ( $10\,000 \text{ руб.} : 8 \text{ мес.}$ ).

В тех случаях, когда организация приобретает бывший в эксплуатации объект основных средств, необходимо определить предполагаемый срок полезного использования этого объекта у нового собственника.

Этот срок определяется путем вычитания из срока полезного использования, исчисленного для новых объектов основных средств, срока их фактической эксплуатации.



Пример 6. Допустим, что организация приобрела бывший в эксплуатации объект основных средств, фактический срок эксплуатации которого составил 5 лет. Срок полезного использования нового объекта такого же рода составляет 10 лет, а норма амортизации - 10% (100% : 10 лет).

Предполагаемый срок полезного использования этого объекта у нового собственника составит 5 лет (10 лет - 5 лет). Годовая норма амортизации, применяемая новым собственником к приобретенному основному средству, составит 20% (100% : 5 лет).

Для достоверного расчета норм амортизации по бывшим в эксплуатации основным средствам необходимо при их приобретении получить от продавца документы, подтверждающие срок фактической эксплуатации приобретенного основного средства.

Наиболее распространенным способом начисления амортизации является линейный способ, позволяющий равномерно уменьшать первоначальную стоимость объектов основных средств. В то же время способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) целесообразно применять в том случае, когда организация работает неравномерно или определенными циклами.

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в учете путем накопления этих сумм на отдельном счете.

Для обобщения информации об амортизации объектов основных средств, накопленной за время их эксплуатации, предназначен пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (для торговых организаций - расходов на продажу).

При выбытии (продаже, списании, ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет 01-2 «Выбытие основных средств»).

Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным объектам.

В случае если основные средства передаются другим обособленным подразделениям организации, выделенным на отдельные балансы (например, филиалам), передаются по договору доверительного управления имуществом, то на сумму начисленной амортизации производится запись по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерском учете отдельные операции по начислению сумм амортизационных отчислений по объектам основных средств можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому при строительстве объекта хозяйственным способом	08-3	02
2	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому в основном производстве (при выполнении работ, оказании услуг)	20	02
3	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому во вспомогательных производствах	23	02
4	Начислена амортизация по объекту ОС общепроизводственного назначения	25	02
5	Начислена амортизация по объекту ОС общехозяйственного назначения	26	02

1	2	3	4
6	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02
7	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому в организациях торговли	44	02

До 1 января 1998 г. существовал только один способ начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств - линейный. Нормы амортизационных отчислений по данному способу определялись в соответствии с постановлением Совета Министров СССР от 22.10.1990 № 1072 «Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР» (далее - Единые нормы).

С введением в действие Положения по бухгалтерскому учету основных средств было разрешено для целей бухгалтерского учета применять любой из рассмотренных выше четырех способов начисления амортизации.

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета с 1 января 2002 г. объекты основных средств подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые объекты.

К **амортизируемым объектам основных средств** отнесено имущество, которое имеет первоначальную стоимость более 10 000 руб., находится у организации на праве собственности, используется для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Не подлежат амортизации, в частности, следующие виды амортизируемого имущества:

1) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Указанная норма не применяется в отношении имущества, полученного организацией при приватизации;

2) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судходной обстановки) и другие аналогичные объекты;

3) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

4) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. При этом стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов и др.

Из состава амортизируемого имущества также исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

В общем случае первоначальная стоимость амортизируемого объекта основных средств должна погашаться путем начисления амортизации.

Таким образом, в общем случае вся первоначальная стоимость объектов основных средств относится на расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, в виде сумм амортизационных отчислений, начисляемых по объекту основных средств в течение срока его полезного использования.

С 1 января 2006 г. пунктом 1.1 ст. 259 НК РФ для объектов основных средств, поступивших в организацию с указанной даты (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), предусмотрено исключение из этой общей нормы.

Согласно данному пункту организация при принятии основных средств к учету имеет право одновременно включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более **10 процентов** первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно).

В случае использования такого права при расчете суммы амортизации организацией не должны учитываться расходы на капитальные вложения, предусмотренные пунктом 1.1 ст. 259 НК РФ, т.е. организация должна начислять амортизацию на оставшиеся 90 процентов первоначальной стоимости объекта основных средств.

Пример 7. Допустим, что организация в январе 2006 г. приобрела объект основных средств первоначальной стоимостью 120 000 руб. (без учета НДС). Срок полезного использования объекта равен 5 годам, или 60 мес, т.е. годовая норма амортизационных отчислений составляет 20% (100% : 5 лет).

Организация одновременно включила в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере 10 процентов первоначальной стоимости принятых к учету основных средств, или в сумме 12 000 руб. (120 000 руб. x 10%/100%).

В данном случае годовая сумма амортизационных отчислений, начисленная линейным способом, будет равна:

$$(120\ 000\ \text{руб.} - 12\ 000\ \text{руб.}) \times 20\% : 100\% = 21\ 600\ \text{руб.}$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования объекта основных средств составит 1800 руб. (21 600 руб. : 12 мес).

До 1 января 2002 г. для целей налогообложения прибыли принимались суммы амортизационных отчислений, исчисленные только линейным способом по указанным выше Единым нормам.

С 1 января 2002 г. порядок начисления амортизации основных средств для целей налогообложения прибыли регламентируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Использовавшиеся до этого времени Единые нормы должны применяться только по тем основным средствам, которые были приобретены до 1 января 2002 г.

С 1 января 2002 г. для целей налогового учета организации имеют право самостоятельно определять срок полезного использования того или иного объекта основных средств, руководствуясь установленной группировкой амортизируемых основных средств.

В соответствии с этой группировкой амортизируемые основные средства распределены по 10 амортизационным группам в соответствии со сроками их полезного использования:

Номер амортизационной группы	Срок полезного использования амортизируемого имущества
1	От 1 до 2 лет включительно
2	Свыше 2 до 3 лет включительно
3	Свыше 3 до 5 лет включительно
4	Свыше 5 до 7 лет включительно
5	Свыше 7 до 10 лет включительно
6	Свыше 10 до 15 лет включительно
7	Свыше 15 до 20 лет включительно
8	Свыше 20 до 25 лет включительно
9	Свыше 25 до 30 лет включительно
10	Свыше 30

Состав объектов основных средств, входящих в ту или иную амортизационную группу, регламентируется Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Данная классификация основных средств разработана на основе Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) и может использоваться также для целей бухгалтерского учета.

Действие данной классификации основных средств для целей бухгалтерского учета может быть распространено только на объекты основных средств, принятые к учету после 1 января 2002 г.

Определенный организацией срок полезного использования объекта основных средств должен находиться в пределах, установленных для соответствующей амортизационной группы.

Для целей налогообложения прибыли разрешено применение двух методов начисления амортизации основных средств:

- линейного метода;
- нелинейного метода.

При этом к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов, организация может применять только линейный метод начисления амортизации.

К остальным основным средствам организация вправе применять любой из двух методов.

Начисление амортизации объекта осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования.

При применении **линейного метода** сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта основных средств определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Линейный метод позволяет определять норму амортизации по каждому объекту основных средств по следующей формуле:

$$K = (1/n) \times 100\% ,$$

где **K** - норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости объекта основных средств; **n** - срок полезного использования данного объекта основных средств, выраженный в месяцах.

**Пример 8.** Допустим, что организацией принято к учету здание первоначальной стоимостью в сумме 12 млн. руб., относящееся к восьмой амортизационной группе. Организация определила в установленном порядке срок полезного использования здания, равный 20 годам или 240 месяцам. Так как здание входит в восьмую амортизационную группу, то амортизация по нему может начисляться только линейным методом.

При применении линейного метода месячная норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости здания будет равна:

$$K = (1/n) \times 100\% = (1/240) \times 100\% = 0,42\% .$$

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений по зданию составит:

$$12 \text{ млн. руб.} \times 0,42\% = 50\,400 \text{ руб.}$$

При применении **нелинейного метода** сумма начисленной за один месяц амортизации **ц и и** в отношении объекта основных средств определяется как произведение остаточной стоимости объекта и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Нелинейный метод позволяет определять норму амортизации по каждому объекту основных средств по следующей формуле:

$$K = (2/n) \times 100\% ,$$

где **K** - норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту основных средств; **n** - срок полезного использования данного объекта основных средств, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта основных средств достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

- остаточная стоимость объекта основных средств в целях начисления амортизации списывается как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта основных средств определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

**Пример 9.** Допустим, что организацией принят к учету объект основных средств (оборудование) первоначальной стоимостью в сумме 120 000 руб., относящийся к четвертой амортизационной группе.

Для данного объекта организация определила в установленном порядке срок полезного использования объекта равный 5 годам, или 60 месяцам.

При применении нелинейного метода месячная норма амортизации в процентах к остаточной стоимости данного объекта основных средств будет равна:

$$K = (2/n) \times 100\% = (2/60) \times 100\% = 3,33\%.$$

Сумма амортизационных отчислений за первый месяц составит:

$$120\,000 \times 3,33\% = 3996 \text{ руб.}$$

Сумма амортизационных отчислений за второй месяц составит:

$(120\,000 - 3996) \times 3,33\% = 3862 \text{ руб. 93 коп.}$  и т.д. до тех пор, пока остаточная стоимость объекта основных средств не достигнет 20% от первоначальной стоимости объекта основных средств ( $120\,000 \text{ руб.} \times 20\% : 100\% = 24\,000 \text{ руб.}$ ).

Полученная сумма 24 000 руб. в целях начисления амортизации фиксируется как базовая стоимость объекта основных средств и участвует в дальнейших расчетах.

Допустим, что данная базовая стоимость достигнута за 10 месяцев до истечения срока полезного использования объекта.

Начиная с этого периода ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется путем деления базовой стоимости объекта основных средств на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта:

$$24\,000 \text{ руб.} : 10 \text{ мес.} = 2400 \text{ руб.}$$

Таким образом, в течение последних 10 месяцев на затраты должна ежемесячно относиться амортизация в сумме 2400 руб.

Очевидно, что достичь точно величины в 20% на практике будет довольно сложно.

Поэтому установлено, что при применении нелинейного метода месяцем, в котором остаточная стоимость фиксируется как базовая, является месяц, следующий за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет величины равной или меньшей 20% от первоначальной стоимости объекта основных средств.

Для целей налогового учета организация, выбрав тот или иной метод начисления амортизации для группы однородных объектов, должна использовать его в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

В заключение отметим, что выбранные для бухгалтерского учета способы начисления амортизации по отдельным группам объектов основных средств организация должна отразить в учетной политике организации.

Аналогично выбранные для налогового учета методы амортизации объектов основных средств по отдельным амортизационным группам должны быть отражены в учетной политике для целей налогообложения.

## 7. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Ранее отмечалось, что стоимость объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и нормами ПБУ 6/01.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и *переоценки* объектов основных средств.

Таким образом, для целей бухгалтерского учета предусмотрена возможность последующей оценки объектов основных средств, т.е. изменение их первоначальной стоимости по результатам переоценки объектов основных средств.

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

Порядок переоценки объектов основных средств установлен п. 15 ПБУ 6/01.

В соответствии с этим пунктом переоценку объектов основных средств могут проводить только коммерческие организации и не чаще одного раза в год (на начало отчетного года).

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время его использования.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств под **текущей (восстановительной) стоимостью** объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

Организация, принявшая решение о переоценке основных средств, должна учитывать, что в последующие годы она будет вынуждена производить такую переоценку регулярно.

Решение о проведении переоценки по состоянию на начало отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств.

Данный документ должен содержать перечень объектов основных средств, подлежащих переоценке, с указанием их точных названий; дат приобретения, сооружения, изготовления и принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Исходными данными для переоценки объектов основных средств являются:

- первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее) объекта по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года;
- сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на указанную дату;
- документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 1 января отчетного года.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не отражаются в бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Другими словами, переоценка объектов основных средств проводится до начала следующего отчетного года в ходе инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности за отчетный год, а результаты переоценки отражаются в бухгалтерском гнете за январь нового отчетного года путем изменения вступительного сальдо.

При проведении переоценки основных средств организация может определять их рыночную стоимость как самостоятельно, так и с привлечением для этой цели независимого оценщика.

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям. Таким образом, для целей налогового учета не предусмотрена возможность последующей оценки объектов основных средств, т.е. изменение их первоначальной стоимости по результатам переоценки объектов основных средств.

Налоговым законодательством также не предусмотрено начисление амортизации от восстановительной стоимости основных средств в результате их переоценки.

Исключение из этой нормы было установлено только в отношении объектов основных средств, приобретенных до вступления в силу гл. 25 НК РФ, т.е. до 1 января 2002 г.

Указанную переоценку разрешалось принимать в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете по состоянию на 1 января 2001 г. (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 г., отраженной в бухгалтерском учете в 2001 г.). В аналогичном порядке должна была приниматься в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации. После 1 января 2002 г. результаты переоценок основных средств в целях налогообложения прибыли больше не учитываются.

Нормами ПБУ 6/01 установлен следующий порядок отражения результатов переоценки основных средств для целей бухгалтерского учета.

Сумма **дооценки** объекта основных средств в результате переоценки должна отражаться по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна относиться в кредит счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Сумма **уценки** объекта основных средств в результате переоценки должна отражаться по дебету счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

Сумма уценки объекта основных средств должна относиться в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета учета основных средств.

Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, должно отражаться по дебету счета учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

**Пример 1.** Допустим, что объект основных средств в первом году подвергался дооценке, а в следующем году - уценке. При этом сумма уценки превысила сумму предыдущей дооценки объекта основных средств.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
<b>Первая переоценка объекта ОС - дооценка</b>			
1	Увеличена стоимость объекта ОС в связи с его переоценкой (дооценка объекта ОС)	01	83
2	Увеличена ранее начисленная амортизация по объекту ОС в связи с ее переоценкой	83	02
<b>Вторая переоценка объекта ОС - уценка</b>			
3	Уменьшен добавочный капитал организации на сумму уценки стоимости объекта ОС, равную сумме его предыдущей дооценки	83	01
4	Увеличен добавочный капитал организации на сумму уценки амортизации объекта ОС, равную сумме ее предыдущей дооценки	02	83
5	Превышение суммы уценки стоимости объекта ОС над суммой его предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	01
6	Превышение суммы уценки амортизации объекта ОС над суммой ее предыдущей дооценки отнесено на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	02	84

**Пример 2.** Допустим, что объект основных средств в первом году подвергался уценке, а в следующем году - дооценке. При этом сумма дооценки превысила сумму предыдущей уценки объекта основных средств.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>Первая переоценка объекта ОС - уценка</b>			
1	Уменьшена стоимость объекта ОС в связи с его переоценкой (уценка объекта ОС)	84	01

1	2	3	4
2	Уменьшена ранее начисленная амортизация по объекту ОС в связи с ее переоценкой	02	84
<b>Вторая переоценка объекта ОС - дооценка</b>			
3	Сумма дооценки стоимости объекта ОС, равная сумме его предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	01	84
4	Сумма дооценки амортизации объекта ОС, равная сумме ее предыдущей уценки, отнесена на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	84	02
5	Превышение суммы дооценки стоимости объекта ОС над суммой его предыдущей уценки отнесено на увеличение добавочного капитала	01	83
6	Превышение суммы дооценки амортизации объекта ОС над суммой ее предыдущей уценки отнесено на уменьшение добавочного капитала	83	02

При проведении переоценки конкретного объекта основных средств необходимо правильно рассчитать скорректированные суммы амортизации, ранее начисленные по данному объекту.

Для корректировки суммы ранее начисленной амортизации объекта основных средств используется коэффициент пересчета, определяемый в виде отношения рыночной стоимости объекта к его первоначальной стоимости, отраженной в бухгалтерском учете.

Пример 3. Допустим, что по состоянию на начало отчетного года в организации числился объект основных средств балансовой стоимостью 150 тыс. руб. Сумма накопленной амортизации по данному объекту на эту же дату составляла 40 тыс. руб.

В конце отчетного года на основе документального подтверждения рыночной цены объект подвергся переоценке (был уценен) и его текущая стоимость составила 90 тыс. руб.

Указанная стоимость объекта должна быть отражена на счете 01 «Основные средства», а разница (уценка на сумму 60 тыс. руб.) должна быть списана со счета 01 на соответствующие счета.

При корректировке суммы ранее начисленной амортизации объекта основных средств коэффициент пересчета сумм начисленной амортизации будет равен 0,6 (90 тыс. руб. : 150 тыс. руб.). При переоценке объекта основных средств пересчитанная с учетом этого «коэффициента» сумма амортизации составит 24 тыс. руб. (40 тыс. руб. x 0,6).

Скорректированная сумма амортизации должна быть отражена на счете 02 «Амортизация основных средств», а разница (уменьшение на сумму 16 тыс. руб.) должна быть списана со счета 02 на соответствующие счета.

В дальнейшем, с началом нового отчетного года, амортизация объекта основных средств должна начисляться уже от переоцененной стоимости объекта.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки должна списываться с дебетового счета учета добавочного капитала (счет 83) в корреспонденции с кредитом счета учета нераспределенной прибыли организации (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

## 8. УЧЕТ ВОССТАНОВЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются, выходят из строя из-за поломки и т.д. Для поддержания объектов основных средств в исправном состоянии и предотвращения преждевременных поломок и др. необходимо осуществлять их нормальное содержание и периодически осуществлять их восстановление.

Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания, эксплуатации, улучшения свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.



Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) включаются в затраты на обслуживание производственного процесса.

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств относятся к капитальным, а затраты на все виды ремонта - к текущим расходам.

Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств могут привести к изменению первоначальной стоимости основных средств.

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

### **8.1. Учет содержания и ремонта основных средств**

Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расход на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

В зависимости от объема и характера проводимых работ ремонт объектов основных средств подразделяется на текущий, средний и капитальный ремонт.

К работам по текущему и среднему ремонту объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии. Проведение этих видов ремонта может предусматривать замену изношенных деталей и частей на новые, но при этом не происходит улучшение технических характеристик объекта, не расширяются его возможности и т.п.

К работам по капитальному ремонту оборудования и транспортных средств относятся полная разборка агрегата, ремонт базовых и/или корпусных деталей и узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на новые и более современные детали и узлы, сборка, регулирование и испытание агрегата. К работам по капитальному ремонту зданий и сооружений относятся смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные конструкции и детали.

При капитальном ремонте объекта основных средств происходит его восстановление, не приводящее к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта.

Передача объекта основных средств в ремонт оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2).

В целях организации контроля за своевременным получением объектов основных средств из ремонта инвентарные карточки по этим объектам в картотеке рекомендуется представлять в группу «Основные средства в ремонте».

При поступлении объекта основных средств из ремонта производится соответствующее перемещение инвентарной карточки.

Приемка объектов основных средств после окончания капитального ремонта производится по акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3).

Затраты, производимые при ремонте объекта основных средств, отражаются на основании соответствующих первичных учетных документов по учету операций отпуска (расхода) материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы по ремонту и других расходов.

Ремонт объектов основных средств может производиться силами самой организации (хозяйственным способом) и/или силами сторонних организаций (подрядным способом).

Организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода;
- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств;

- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием на расходы на производство.

Организация должна отразить в учетной политике для целей бухгалтерского учета выбранный способ отражения в учете затрат на проведение ремонтов основных средств.

При использовании первого способа фактические затраты по законченному ремонту основных средств отражаются в бухгалтерском учете по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Для учета затрат по ремонту объектов основных средств применяются:

- счет 23 «Вспомогательные производства» - при наличии в организации вспомогательных производств и ремонте основных средств, предназначенных для использования в производстве;
- счет 25 «Общепроизводственные расходы» - при отсутствии в организации вспомогательных производств и ремонте основных средств, предназначенных для использования в производстве;
- счет 26 «Общехозяйственные расходы» - при ремонте основных средств, предназначенных для управленческих и общехозяйственных нужд;
- счет 44 «Расходы на продажу» (для торговых организаций).

Налоговые аспекты. В соответствии со ст. 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере **фактических затрат**.

Для целей налогового учета организации также имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в порядке, установленном ст. 324 НК РФ.

При создании указанного резерва фактически осуществленные расходы на ремонт основных средств в течение налогового периода не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Фактические расходы на ремонт основных средств могут быть учтены в составе расходов только по окончании налогового периода, если их сумма окажется больше суммы созданного резерва.

Порядок формирования резерва под предстоящие ремонты основных средств определяется ст. 324 НК РФ.

Суммы НДС, предъявленные сторонними организациями за материалы, запасные части, выполненные работы или услуги, оказанные при проведении ремонтов объектов основных средств, подлежат вычету при расчетах с бюджетом.

С 1 января 2006 г. вычет предъявленных сумм НДС независимо от их оплаты производится при наличии соответствующих первичных документов и счетов-фактур, а также после принятия на учет указанных выше материалов, запасных частей, работ, услуг.

При использовании первого способа учет затрат на ремонт объектов основных средств, выполняемый собственными силами организации, в бухгалтерском учете могут быть осуществлены следующие проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику за поступившие материалы (включая НДС)	60	51

1	2	3	4
4	Отражена стоимость приобретенных запасных частей согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-5	60
5	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком запасных частей	19-3	60
6	Произведена оплата поставщику за поступившие запасные части (включая НДС)	60	51
7	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные поставщикам материалов и запасных частей	68-1	19-3
8	Отпущены материалы на ремонт объекта ОС	23	10-1
9	Отпущены запасные части на ремонт объекта ОС	23	10-5
10	Начислена зарплата работникам, выполнявшим работы по ремонту объекта ОС	23	70
11	Начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников	23	69
12	Отражено единовременное списание расходов на ремонт объекта ОС на затраты основного производства	20	23

При использовании первого способа затраты по законченному ремонту объектов основных средств, осуществленные силами сторонних организаций, отражаются в учете по дебету счета, на котором аккумулируются указанные затраты в корреспонденции со счетами учета расчетов:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость работ сторонней организации по ремонту объекта ОС (без учета НДС)	25	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией	19-3	60
3	Произведена оплата сторонней организации за законченный ремонт объекта ОС (включая НДС)	60	51
4	Списаны расходы на ремонт объекта ОС на затраты основного производства	20	25
5	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по выполненным работам по ремонту объекта ОС	68-1	19-3

Второй способ учета затрат используется в целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в затраты на производство (расходы на продажу). При использовании второго способа организация может создавать резервы предстоящих расходов, в частности резерв расходов на ремонт основных средств.

Для принятия решения об образовании резерва расходов на ремонт основных средств используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений. Например, используются дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ); данные о первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объектов основных средств; сметы на проведение ремонтов; нормативы и данные о сроках проведения ремонтов; итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

При образовании резерва расходов на ремонт основных средств в затраты на производство (расходы на продажу) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта.

Например, годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 96 тыс. руб., ежемесячная сумма резервирования составит 8 тыс. руб. (96 тыс. руб.: 12 мес).

В бухгалтерском учете образование резерва расходов на ремонт основных средств отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) (счета 23, 25, 26, 44) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»).

По мере выполнения ремонтных работ фактические затраты, связанные с их проведением, независимо от способа их выполнения (хозяйственным или подрядным способом) списываются в дебет счета учета резервов предстоящих расходов в корреспонденции с кредитом счета, на котором предварительно учитываются указанные затраты, либо с кредитом счетов учета расчетов.

Например, фактические расходы на ремонт основных средств, выполненный силами вспомогательного производства организации, списываются в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 23 «Вспомогательные производства».

Фактические расходы на ремонт основных средств, выполненный силами сторонней организации, списываются в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце отчетного года сторнируются и отражаются в бухгалтерском учете методом красного сторно по дебету счета учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета резервов предстоящих расходов.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам основных средств с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств, образованного за отчетным годом, допускается не сторнировать.

По окончании указанных ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва в качестве внереализационных доходов отражается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Третий способ учета затрат можно использовать в случае, когда организация с начала года не успела создать резерв расходов на ремонт основных средств.

В этом случае расходы на ремонт основных средств, неравномерно производимый в течение отчетного года, предварительно могут быть отражены в составе расходов будущих периодов, т.е. на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Затем в течение года эти затраты, учтенные как расходы будущих периодов, ежемесячно списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» на расходы по обычным видам деятельности: в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу».

При списании расходов будущих периодов организация может выбрать один из следующих способов:

- равномерное списание этих расходов в течение всего периода, к которому они относятся;
- списание расходов пропорционально объему продукции и т.п.

Для целей бухгалтерского учета организация должна отразить в учетной политике организации выбранный ею способ списания расходов будущих периодов.

Третий способ учета расходов на ремонт основных средств в налоговом учете не предусмотрен. Поэтому если организацией заранее не был создан резерв под предстоящие ремонты основных средств, то для целей налогообложения прибыли эти расходы на ремонт РОВНЫХ средств будут признаны в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

При использовании третьего способа затраты на ремонт объектов основных средств могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику за поступившие материалы (включая НДС)	60	51
4	Предъявлены к вычету <b>суммы</b> НДС, уплаченные поставщику материалов	68-1	19-3
5	Отпущены материалы на ремонт объекта ОС	97	10-1
6	Начислена зарплата работникам, выполнявшим работы по ремонту объекта ОС	97	70
7	Начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников, выполнявших работы по ремонту объекта ОС	97	69
8	В течение года: отражено ежемесячное списание расходов на ремонт объекта ОС на расходы по обычным видам деятельности	20, 23, 25, 26, 44	97

## 8.2. Учет модернизации и реконструкции основных средств

Под модернизацией или реконструкцией подразумеваются работы, приводящие к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств.

К работам по модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта основных средств, повышенными нагрузками и/или другими новыми качествами.

Как правило, модернизация машин и оборудования предусматривает замену отдельных частей машин и оборудования и их оснащение новыми механизмами.

К реконструкции относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений основного назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и направленное на увеличение производственных мощностей, улучшение качества и изменение номенклатуры продукции.

Модернизация, реконструкция объектов основных средств может производиться силами самой организации и/или силами сторонних организаций.

При реконструкции отдельных объектов основных средств (зданий и сооружений), выполняемых в рамках капитального строительства, строительного-монтажные работы могут выполняться хозяйственным или подрядным способом в порядке аналогичном строительству новых объектов основных средств.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств должны учитываться на счете учета вложений во внеоборотные активы.

После завершения работ по реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, должны увеличивать первоначальную стоимость объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования объекта (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.).

Учет затрат, связанных с модернизацией, реконструкцией объектов основных средств, приводящих к улучшению первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта, ведется в порядке, установленном для учета фактических затрат при сооружении или изготовлении объектов основных средств.

Фактические затраты на модернизацию, реконструкцию объектов основных средств предварительно отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами учета расчетов, счетами по учету материально-производственных запасов и др.

Увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате модернизации и реконструкции отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При увеличении первоначальной стоимости объектов основных средств должны быть также увеличены ежемесячные амортизационные отчисления, учитываемые для целей бухгалтерского учета.

При этом амортизация, пересчитанная по таким объектам, должна начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приемки-сдачи реконструированных, модернизированных объектов основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организация может пересматривать срок полезного использования этого объекта.

Если не происходит улучшения (повышения) ранее принятых нормативных показателей функционирования объектов основных средств, то затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, учитываются на счете учета основных средств обособленно (например, на отдельном субсчете 01-3 «Затраты на реконструкцию и модернизацию, не увеличивающие первоначальную стоимость основных средств»).

В этом случае на объект основных средств открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом.

Приемка объектов основных средств, у которых в результате реконструкции, модернизации и т.д. увеличивается первоначальная стоимость, осуществляется на основании акта: приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3).

На основании данного акта производятся соответствующие записи в инвентарной карточке, в которой объект прежде был учтен.

Если отражение всех изменений в старой инвентарной карточке затруднено, открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного номера) с отражением показателей, характеризующих реконструированный объект.

В случае наличия у объекта основных средств нескольких частей, учитываемых как отдельные инвентарные объекты и имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта.

Налоговые аспекты. В налоговом учете, как и в бухгалтерском учете, первоначальная стоимость основных средств может изменяться в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

С 1 января 2006 г. установлен новый порядок налогового учета расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

Согласно ст. 270 НК РФ расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Указанные расходы могут увеличивать первоначальную стоимость реконструированных, модернизированных объектов основных средств, которая впоследствии должна **погашаться** путем начисления амортизации.

При увеличении первоначальной стоимости объектов основных средств должны быть также увеличены ежемесячные амортизационные отчисления, учитываемые для целей налогового учета.

При этом амортизация, пересчитанная по таким объектам, должна начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания реконструкции, модернизации объекта основных средств.

Организация вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, организация при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

**Пример 1.** Допустим, что собственными силами организации произведена модернизация объекта основных средств, приводящая к повышению нормативных показателей функционирования объекта.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4	Отражена стоимость приобретенных запасных частей согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-5	60
5	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60
6	Произведена оплата поставщику за поступившие запасные части (включая НДС)	60	51
7	Отпущены материалы на модернизацию объекта ОС	08	10-1
8	Отпущены запасные части на модернизацию объекта ОС	08	10-5
9	Начислена зарплата работникам, выполнявшим работы по модернизации объекта ОС	08	70
10	Начислен ЕСН от сумм оплаты труда работников, выполнявших работы по модернизации объекта ОС	08	69
11	Увеличена первоначальная стоимость объекта ОС на сумму фактических расходов по его модернизации	01	08
12	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные поставщикам материалов и запасных частей	68-1	19-1

**Пример 2.** Допустим, что произведена модернизация объекта основных средств (например, замена старого двигателя автомобиля на новый двигатель, обладающий большей мощностью), осуществленная силами сторонней организации и приводящая к повышению нормативных показателей функционирования объекта.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена стоимость работ сторонней организации по модернизации объекта ОС (без учета НДС)	08	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная сторонней организацией	19-1	60

1	2	3	4
3	Произведена оплата сторонней организации за работы по модернизации объекта ОС (включая НДС)	60	51
4	Увеличена первоначальная стоимость объекта ОС на сумму расходов по его модернизации	01	08
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по выполненным работам по модернизации объекта ОС	68-1	19-1

**Пример 3.** Допустим, что произведена модернизация объекта основных средств, осуществленная силами самой организации и не приводящая к повышению нормативных показателей функционирования объекта.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отпущены материалы на модернизацию объекта ОС	08	10-1
2	Отпущены запасные части на модернизацию объекта ОС	08	10-5
3	Начислена зарплата работникам, выполнявшим работы по модернизации объекта ОС	08	70
4	Начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников, выполнявших работы по модернизации объекта ОС	08	69
5	Отражены обособленно затраты на модернизацию объекта ОС, не увеличивающие первоначальную стоимость объекта ОС	01-3	08

## 9. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01 стоимость объекта основных средств, который не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Основной задачей бухгалтерского учета основных средств при их выбытии является достоверное определение финансовых результатов от продажи (реализации) и прочего выбытия основных средств.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

### 9.1. Учет выбытия основных средств при их списании

Одним из основных способов выбытия основных средств является их списание из-за прекращения использования вследствие морального или физического износа.

Как правило, списанию подлежат только полностью непригодные основные средства, которые невозможно восстановить или их восстановление экономически нецелесообразно (неэффективно), а также когда они не могут быть реализованы или переданы другим организациям.

При отражении операций по списанию объекта основных средств в результате ликвидации организация должна выявить и отразить в учете финансовый результат (прибыль или убыток) от ликвидации объекта.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходятся по *текущей рыночной стоимости* по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве операционных доходов.



Другими словами, в бухгалтерском учете предметы, полученные при списании объектов основных средств, на счета учета списания основных средств не относятся, а отражаются по дебету счета учета материалов (счёт 10) в корреспонденции со счетами учета прибылей и убытков (субсчет 91-1 «Прочие доходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Первичными документами, подтверждающими списание основных средств, являются акты о списании объекта основных средств, о списании автотранспортных средств, о списании групп объектов основных средств (формы № ОС-4, № ОС-4а и № ОС-4б).

Акты на списание объектов основных средств оформляются соответствующей комиссией и утверждаются руководителем организации (порядок создания и функции комиссии подробно изложены в п. 3 настоящей главы).

На основании оформленных актов на списание основных средств, переданных бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств.

Материальные ценности, поступающие в результате списания объектов основных средств (кроме зданий и сооружений) принимаются к бухгалтерскому учету на основании актов о списании объектов основных средств (формы № ОС-4, № ОС-4а и № ОС-4б).

Принятие к учету материальных ценностей, оставшихся от списания зданий и сооружений, оформляется актом об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35).

Операции по любому выбытию основных средств, как и операции, отражающие поступление основных средств в организацию, должны отражаться на счете 01 «Основные средства».

Для учета выбытия (списания) основных средств предусматривается использование субсчета «Выбытие основных средств». Условно примем, что поступающие в организацию объекты основных средств учитываются на субсчете 01-1 «Основные средства организации», а их выбытие учитывается на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств».

При выбытии объекта основных средств в дебет субсчета 01-2 списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с субсчетом 01-1, а в кредит субсчета 01-2 списывается сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации (счет 02).

По окончании процедуры выбытия основного средства его остаточная стоимость, выявленная на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств», списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в качестве операционных расходов.

Другие расходы, связанные с выбытием объекта основных средств (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества и т.п.), учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в качестве операционных расходов.

Указанные расходы могут предварительно<sup>5</sup> аккумулироваться на счете учета затрат вспомогательного производства (счет 23).

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки», на котором формируется конечный финансовый результат от всех видов деятельности организации.

Налоговые аспекты. Доходы в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств относятся к внереализационным доходам, учитываемым для целей налогообложения прибыли.

При этом стоимость материалов и иного имущества, полученного в результате демонтажа или разборки при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, должна учитываться по **рыночной** цене.

Для целей налогообложения прибыли учитываются все расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества).

Ликвидация основных средств относится к операциям, которые не признаются объектами налогообложения по НДС. Поэтому при списании физически изношенных или морально устаревших основных средств объект налогообложения по налогу на добавленную стоимость не возникает.

С 1 января 2006 г. стоимость материалов и/или имущества, полученного при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, может быть учтена в составе материальных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Эта стоимость может быть учтена только в сумме налога на прибыль, исчисленного с дохода, включенного в состав внереализационных доходов при оприходовании этих материальных ценностей.

Пример 1. Допустим, организация приняла решение о ликвидации объекта основных средств из-за полного физического износа и в связи с истечением срока его полезного использования.

Первоначальная стоимость объекта основных средств на дату списания составляет 100 000 руб.

На момент списания объекта по нему была полностью начислена амортизация в сумме 100 000 руб.

Остаточная стоимость объекта основных средств на момент его списания равна нулю (100 000 руб. - 100 000 руб.).

При выбытии объекта основных средств были приняты на учет оставшиеся материалы и запасные части по рыночной стоимости на дату списания, составляющей 9000 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списана первоначальная стоимость объекта ОС при его ликвидации	01-2	01-1	100 000
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС на дату списания	02	01-2	100 000
3	Приняты к учету материалы и запасные части, оставшиеся после списания объекта ОС (по рыночной стоимости на дату списания)	10	91-1	9000
4	Определен финансовый результат (прибыль) от ликвидации объекта ОС (в составе конечного финансового результата)	91-9	99	9000

В данном примере в состав внереализационных доходов при оприходовании материалов и запасных частей включена сумма 9000 руб. Налог на прибыль с этой суммы составляет 2160 руб. (9000 руб. x 24%/100%).

При дальнейшем использовании указанных выше материалов и запасных частей в производстве продукции (работ, услуг) организация имеет право отнести эту сумму (2160 руб.) - в материальные расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Пример 2. Допустим, организация приняла решение о ликвидации объекта основных средств из-за морального износа до истечения срока его полезного использования.

Первоначальная стоимость объекта основных средств составляла 100 000 руб.

На момент списания объекта амортизация была начислена не полностью, а лишь на сумму 90 000 руб. Недоамортизированная остаточная стоимость объекта основных средств - в момент его списания составляет 10 000 руб. (100 000 руб. - 90 000 руб.).

При выбытии объекта были приняты на учет оставшиеся после списания материалы и запасные части по рыночной стоимости на дату списания, составляющей 9000 руб.

Ш п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Списана первоначальная стоимость объекта ОС при его ликвидации	01-2	01-1	100 000
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС на дату списания	02	01-2	90 000
3	Списана недоамортизированная остаточная стоимость ликвидируемого объекта ОС	91-2	01-2	10 000
4	Приняты к учету материалы и запасные части, оставшиеся <b>после</b> списания объекта ОС (по рыночной цене <b>на дату</b> списания объекта ОС)	10	91-1	9000
5	Определен финансовый результат (убыток) от ликвидации объекта ОС (в составе конечного финансового результата)	99	91-9	1000

Списание основных средств с баланса организации может также осуществляться при их выбытии в связи с чрезвычайными обстоятельствами (из-за аварии, пожара, стихийного бедствия и других чрезвычайных ситуаций).

Формирование финансового результата по основным средствам, утраченным в связи с чрезвычайными обстоятельствами, осуществляется непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

Суммы потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению и др.

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли учитываются все потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

## 9.2. Учет выбытия основных средств при их продаже

Первичными документами, подтверждающими продажу основных средств, являются:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б) с приложением договора купли-продажи;
- счет-фактура на проданный объект основных средств;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с реализацией основных средств;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

На основании указанных выше актов при продаже основных средств бухгалтерия организации вносит соответствующие записи в инвентарные карточки (книги) учета объектов основных средств.

При продаже организацией объекта основных средств цена продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Объекты основных средств, как правило, должны продаваться по *рыночной* цене с учетом их физического состояния.

Поступления от продажи объектов основных средств относятся к операционным доходам и отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Учет выбытия объектов основных средств в результате их продажи отражается на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств». В дебет субсчета 01-2 переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств, а в кредит - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта.

По окончании процедуры выбытия объекта основных средств его остаточная стоимость, выявленная на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств», списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

На этом же счете выявляется финансовый результат от продажи объекта основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 Прибыли и убытки».

Оплата за объект основных средств, полученная от покупателя, отражается в учете по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств, в том числе при их продаже, подлежат зачислению на счет прибылей и убытков (счет 91) в качестве операционных доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Налоговые аспекты. Рыночная цена продаваемого объекта основных средств должна включать в себя сумму НДС, так как операция по продаже основных средств подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Сумма налога указывается в счете-фактуре, выписываемой организацией и регистрируемой в книге продаж.

В общем случае налоговая база при реализации объекта основных средств определяется как рыночная стоимость этого объекта без включения в нее суммы НДС.

В случае если продаваемый объект основных средств ранее был принят к учету по первоначальной стоимости с учетом уплаченного НДС, то налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемого объекта с учетом НДС и остаточной стоимостью объекта.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в связи с продажей объекта основных средств, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2).

Расходы, связанные с продажей амортизируемого имущества (в том числе объектов основных средств), учитываются, т.е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Иными словами, организация вправе уменьшить доходы от реализации такого имущества на сумму расходов, непосредственно связанных с его продажей.

Применительно к объекту основных средств в состав этих расходов включаются остаточная стоимость амортизируемого имущества и расходы, связанные с его продажей.

Если остаточная стоимость объекта основных средств с учетом расходов, связанных с его продажей, превышает выручку от реализации, то разница между этими величинами считается убытком организации, также учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Полученный убыток включается в состав прочих расходов организации равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования по объекту и фактическим сроком его эксплуатации до момента продажи.

Последовательность операций по продаже объектов основных средств может быть отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена продажная стоимость объекта ОС (включая НДС)	62	91-1
2	Отражена сумма НДС от продажной стоимости объекта ОС	91-2	68-1
3	Списана первоначальная стоимость проданного объекта ОС	01-2	01-1

1	2	3	4
4	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту продажи	02	01-2
5	Списана остаточная стоимость проданного объекта ОС	91-2	01-2
6	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи объекта ОС (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
7	Получена оплата за проданный объект ОС (включая НДС)	51	62

### 9.3. Учет выбытия основных средств при их передаче в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады (в том числе основными средствами) в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации.

Передача объектов основных средств в уставный (складочный) капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Первичными документами, подтверждающими передачу объектов основных средств в уставный (складочный) капитал другой организации, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объектов основных средств, вносимых учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с передачей объектов основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

Учет финансовых вложений организации в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения».

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны приниматься к учету по первоначальной стоимости.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. В случае передачи в счет вклада в уставный (складочный) капитал основных средств под этой стоимостью понимается их первоначальная или остаточная стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

Поскольку передача имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то остаточная стоимость имущества при такой передаче может списываться со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств.

Предоставление вклада, т.е. непосредственная передача объекта основных средств в счет вклада в уставный (складочный) капитал в размере его остаточной стоимости, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Для учета выбытия объектов основных средств, в том числе при их передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации, также используется субсчет 01-2 «Выбытие основных средств».

В дебет субсчета 01-2 «Выбытие основных средств» переносится первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

При передаче объектов основных средств могут быть учтены дополнительные расходы, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей организацией, при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Налоговые аспекты. В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ расходы организации, в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Для целей налогового учета при передаче имущества в уставный (складочный) капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны.

При этом передаваемые в качестве вклада в уставный (складочный) капитал основные средства в целях налогообложения должны учитываться по их *остаточной* стоимости, «старая» определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

В этой же оценке учитывается имущество в налоговом учете у получающей стороны, стоимость которого должна быть подтверждена документально.

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Так как операции по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, то суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении основных средств либо фактически уплаченные при ввозе основных средств на территорию РФ, должны учитываться в стоимости основных средств в случае, если они не предназначены для передачи в уставный (складочный) капитал другой организации.

В случае, когда организации заранее известно, что новый приобретенный объект основных средств сразу же будет передан в уставный (складочный) капитал другой организации, предъявленная поставщиком сумма НДС должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

В этих случаях стоимость передаваемого объекта основных средств для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта.

В таких случаях объект основных средств, как правило, не должен использоваться в производстве, амортизация по нему не должна начисляться, сумма НДС, предъявленная поставщиком объекта, к вычету не должна предъявляться и должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

Пример 3. Допустим, что организация приобрела объект основных средств по стоимости в сумме 70 800 руб., в том числе НДС - 10 800 руб.

Объект основных средств не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась и сразу же после его принятия к учету был передан в уставный (складочный) капитал другой организации.

В данном случае организации заранее было известно, что данный объект будет передан в уставный (складочный) капитал другой организации, и поэтому предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в его первоначальной стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика <b>(без учета НДС)</b>	08-4	60	60 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60	10 800

1	2	3	4	5
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51	70 800
4	Предъявленная поставщиком сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта ОС	08-4	19-1	10 800
5	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	70800
6	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта ОС	58-1	76	70 800
7	Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта ОС	01-2	01-1	70 800
8	Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта ОС)	76	01-2	70 800

В тех случаях, когда организация передает объект основных средств, бывший в эксплуатации, то его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта.

В этих случаях, как правило, объект основных средств до момента передачи использовался передающей организацией в производстве продукции, по нему начислялась амортизация и сумма НДС, уплаченная поставщику, предъявлялась к вычету после принятия объекта основных средств к учету, а не была учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

В соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи такого объекта основных средств в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту основных средств.

Применительно к основным средствам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемых основных средств без учета переоценки.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором основные средства были переданы другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых основных средств и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных основных средств.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.

**Пример 4.** Допустим, что первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств составляет 60 000 руб. НДС в сумме 10 800 руб. после оплаты объекта и его принятия к учету был предъявлен к вычету в полной сумме.

Срок полезного использования объекта - 5 лет. До момента передачи объект основных средств один год использовался в производстве.

За время эксплуатации объекта по нему линейным способом была начислена амортизация в сумме 12 000 руб.

В соответствии с налоговым законодательством в данном случае передающей организации необходимо восстановить сумму НДС пропорционально остаточной (балансовой) стоимости передаваемого объекта основных средств.

По условиям примера остаточная стоимость объекта основных средств на момент его передачи в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации составляет 48 000 руб. (60 000 руб. - 12 000 руб.), или 80% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, при передаче объекта основных средств необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС на 80%, или на сумму 8640 руб. (10 800 руб. x 80%).

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
<b>Операции, отражаемые при принятии объекта ОС на учет</b>				
1	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	08-4	60	60 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19-1	60	10 800
3	Произведена оплата за объект ОС (включая НДС)	60	51	70 800
4	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08-4	60 000
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68-1	19-1	10 800
<b>Операции, отражаемые в процессе эксплуатации объекта ОС</b>				
6	Отражена сумма амортизации объекта ОС (амортизация начисляется ежемесячно с момента начала эксплуатации объекта ОС до момента его передачи в уставный капитал другой организации)	20	02	12 000
<b>Операции, отражаемые при передаче объекта ОС в уставный капитал</b>				
7	Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта ОС (сторно)	68-1	19-1	8640
8	Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68-1	51	8640
9	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта ОС	58-1	76	48 000
-0	Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта ОС	01-2	01-1	60 000
11	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту его передачи	02	01-2	12 000
12	Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	01-2	48 000
13	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	58-1	19-1	8640

/чет различных видов финансовых вложений подробно изложен в гл. 12.



#### 9.4. Учет выбытия основных средств при их безвозмездной передаче

Первичными документами, подтверждающими выбытие объектов основных средств при их безвозмездной передаче, являются:

- акты о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а или № ОС-1б.) с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта;
- счет-фактура на безвозмездно переданный объект основных средств;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с безвозмездной передачей объекта основных средств;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

Безвозмездная передача основных средств другим организациям и физическим лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации.

В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче основных средств, практически аналогичны проводкам, отражающим продажу основных средств. Основное отличие состоит в том, что цена реализации при безвозмездной передаче объектов основных средств равна нулю.

При таком выбытии основных средств у организации возникают расходы в виде остаточной стоимости передаваемых основных средств, а также возможные расходы, связанные с их безвозмездной передачей.

Так как при безвозмездной передаче цена реализации основных средств равна нулю, то у организации будет возникать убыток от такой сделки даже при отсутствии возможных расходов, связанных с их безвозмездной передачей.

Для учета выбытия объектов основных средств при их безвозмездной передаче также используется субсчет 01-2 «Выбытие основных средств».

В дебет субсчета 01-2 переносится первоначальная стоимость выбывающего объекта, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

**Налоговые аспекты.** Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи имущества (в том числе объектов основных средств) не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, передача имущества на безвозмездной основе подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость передаваемого безвозмездно имущества.

НДС, начисленный от рыночной стоимости безвозмездно переданного имущества, отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При безвозмездной передаче объекта основных средств, ранее учтенного по стоимости, включающей уплаченный НДС, налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемого объекта с учетом НДС и остаточной стоимостью объекта.

При безвозмездной передаче объектов основных средств плательщиком НДС является сторона, его передающая. При этом передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Счет-фактура при безвозмездной передаче объекта основных средств должна быть выписана на рыночную стоимость передаваемого объекта.

При наличии расходов, связанных с безвозмездной передачей имущества/они отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Так как расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, не учитываются в целях налогообложения прибыли, то суммы НДС, уплаченные по этим расходам, не подлежат вычету. НДС, уплаченный по расходам, связанным с безвозмездной передачей имущества, отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В общем случае операции по безвозмездной передаче объекта основных средств при отсутствии каких-либо расходов, связанных с такой передачей, могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость безвозмездно переданного объекта ОС	01-2	01-1
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту передачи	02	01-2
3	Списана остаточная стоимость безвозмездно переданного объекта ОС	91-2	01-2
4	Начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданного объекта ОС	91-2	68-1
5	Определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи объекта ОС (в составе конечного финансового результата)	99	91-9

## 10. УЧЕТ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аренда основных средств оформляется договором аренды, который предусматривает предоставление арендодателем арендатору имущества за плату во временное владение или пользование.

В соответствии с Гражданским кодексом РФ (далее - ГК РФ) право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

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, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор считается не заключенным.

В договорах аренды также указываются соответствующие данные об имуществе, подлежащем передаче арендатору (состав и стоимость), срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества и другие условия аренды.

Различают следующие виды аренды: *текущую аренду* и *финансовую аренду* (лизинг).

Отдельными видами договора аренды являются договоры: проката, аренды транспортных средств (с экипажем, без экипажа), аренды здания или сооружения, аренды предприятия.

Текущая аренда может быть краткосрочной (сроком до одного года) и долгосрочной (сроком более одного года).

При краткосрочной аренде имущество передается арендатору на срок, существенно меньший срока полезного использования основных средств, что предполагает возможность арендодателя сдавать основные средства в аренду неоднократно в течение срока полезного использования.

При долгосрочной аренде договором аренды может быть предусмотрен переход арендатору основных средств в собственность арендатора по истечении срока аренды или его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором стоимости в виде арендной платы и покупной цены. В этом случае договор аренды заключается в форме, предусмотренной договором купли-продажи такого имущества.

Договоры аренды недвижимого имущества (зданий, сооружений и земельных участков), заключаемые на срок не менее одного года, подлежат государственной регистрации.

Инструкция о порядке государственной регистрации договоров аренды недвижимого имущества утверждена приказом Министерством юстиции РФ от 06.08.2004 № 135.

#### 10.1. Учет аренды основных средств у арендодателя

Право собственности на переданное в аренду имущество остается у арендодателя, и поэтому оно продолжает числиться на его балансе.

Основные средства, передаваемые арендодателем в аренду, должны отражаться в бухгалтерском учете обособленно, например на отдельном субсчете, открываемом к счету 01 «Основные средства».

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, включая объекты основных средств, переданные в аренду, погашается посредством начисления амортизации.

Суммы арендной платы (доходы) и расходы арендодателя по переданным в аренду основным средствам должны отражаться в соответствии с нормами ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

В случае, когда сдача имущества в аренду является для организации предметом деятельности, то доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться арендодателем в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности.

В состав расходов арендодателя могут входить амортизация переданных в аренду основных средств, затраты на их ремонт и др.

В случае, когда сдача имущества в аренду не является предметом деятельности арендодателя, то доходы и расходы от сдачи имущества в аренду относят к операционным.

Для целей налогообложения прибыли в первом случае доходы и расходы от сдачи имущества в аренду относятся к доходам и расходам от реализации, а во втором случае - к внереализационным доходам и расходам.

В первом случае доходы от сдачи имущества в аренду (арендная плата) учитываются по кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка») в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками») или денежных средств.

Расходы от этого вида деятельности организацией учитываются по дебету счетов учета производственных затрат или расходов на продажу, которые по окончании месяца списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Так как в данном случае сдача имущества в аренду является обычным видом деятельности, то выручка, полученная в виде арендной платы, должна включать в себя налог на добавленную стоимость.

Начисление НДС отражается по дебету субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Сопоставлением дебетовых оборотов по субсчетам 90-2 и 90-3 и кредитового оборота по субсчету 90-1 выявляется финансовый результат, который в конце месяца списывается с дебета субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Прибыль, выявленная на счете 99 в составе конечного финансового результата от сдачи имущества в аренду, облагается налогом на прибыль в общем порядке.

Во втором случае доходы и расходы от передачи имущества в аренду учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступления, связанные с предоставлением имущества в аренду, учитываются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и денежных средств.

Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду (включая амортизацию по этому имуществу), учитываются по дебету 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетами учета затрат и расходов на продажу.

Сумма начисленной амортизации по основным средствам, сданным в аренду, отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2) в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств».

На этом же субсчете отражается начисление НДС от суммы поступлений, связанных со сдачей имущества в аренду.

Сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 выявляется финансовый результат, который в конце месяца списывается с дебета субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Прибыль, выявленная на счете 99 в составе конечного финансового результата от сдачи имущества в аренду, облагается налогом на прибыль в общем порядке.

Поступление арендной платы отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случае, когда сдача имущества в аренду не является обычным видом деятельности, в бухгалтерском учете арендодателя операции по сдаче объекта основных средств в аренду с последующим ежемесячным получением арендной платы могут быть отражены следующими проводками;

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена передача арендодателем объекта ОС в аренду с сохранением права собственности	01	01
2	Отражены поступления (арендная плата) за отчетный период от сдачи объекта ОС в аренду	76	91-1
3	Начислен НДС от поступлений в виде арендной платы за отчетный период	91-2	68-1
4	Начислена за отчетный период амортизация по объекту ОС, сданному в аренду	91-2	02
5	Отражено поступление за отчетный период арендной платы от арендатора (включая НДС)	51	76
6	Определен финансовый результат (прибыль) от сдачи объекта ОС в аренду (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
	Начислен налог на прибыль от доходов по сдаче объекта ОС в аренду	99	68-2

При внесении арендатором арендной платы в счет будущих периодов полученная сумма должна учитываться арендодателем как доходы будущих периодов и учитываться обособленно по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Полученная арендная плата ежемесячно по мере наступления следующих отчетных периодов будет списываться со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае, когда арендатор вносит арендную плату в счет будущих периодов, полученная сумма должна приниматься арендодателем как оплата в счет предстоящего оказания услуг.

При получении указанных сумм также необходимо начислить НДС к уплате в бюджет, так как в данном случае согласно ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы по НДС признается день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Затраты на ремонт сданных в аренду объектов основных средств, производимые в соответствии с условиями договора за счет средств арендодателя, учитываются у него в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт, и списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Документами, подтверждающими полученные арендные платежи и понесенные расходы на содержание переданного по договору аренды имущества, являются договоры арен-

ды, акты приемки-сдачи оказанных услуг по аренде, счета и счета-фактуры, полученные по произведенным расходам, выписки банка по расчетному счету, платежные поручения, бухгалтерские справки-расчеты и др.

#### 10.2. Учет аренды основных средств у арендатора

Арендатор принимает арендованное у арендодателя имущество к учету на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Арендованные основные средства принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, указанной в договоре на аренду.

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Начисленная за отчетный период арендная плата за основные средства, используемые в производственной деятельности или при реализации продукции (работ, услуг), включается в состав расходов по обычным видам деятельности.

Арендные платежи за арендуемое имущество относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и учитываются для целей налогообложения прибыли.

В случае, когда арендная плата уплачивается ежемесячно, она учитывается на счетах учета затрат или расходов на продажу (20, 26, 44) в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма НДС, уплачиваемая в составе арендной платы, в данном случае может быть предъявлена к вычету при расчетах с бюджетом.

Перечисление арендной платы арендодателю отражается в учете арендатора по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счета учета денежных средств.

Документами, подтверждающими арендные платежи, являются договоры аренды, акты приемки-сдачи оказанных услуг по аренде, счета и счета-фактуры, выданные арендодателем, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

В данном случае учет операций по аренде объекта основных средств (например, производственного здания) можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Принят на учет арендованный объект ОС (производственное здание) без права перехода собственности	001	
2	Начислена за отчетный период арендная плата, предусмотренная договором аренды (без учета НДС)	20	76
3	Отражен НДС, предъявленный арендодателем	19	76
4	Перечислена арендодателю арендная плата за арендованный объект ОС (включая НДС)	76	51
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная арендодателю	68-1	19

Если договором аренды предусмотрены авансовые арендные платежи, например сразу за полгода, то в этом случае такие платежи предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов при списании расходов будущих периодов организация может выбрать один из следующих способов:

- равномерное списание этих расходов в течение всего периода, к которому они относятся;
- списание расходов пропорционально объему продукции и др.

В последнем случае учет операций по аренде объекта основных средств можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена авансом арендная плата, предусмотренная договором аренды (без учета НДС)	97	60
2	Отражен НДС по арендной плате	19-3	60
3	Перечислены арендодателю авансовые арендные платежи за арендованный объект ОС (включая НДС)	60	51
4	Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС	68-1	19
5	Включена в себестоимость продукции (работ, услуг) арендная плата (без учета НДС) за первый отчетный месяц (и т.д. в течение полугода)	20	97

Если в соответствии с договором аренды затраты на ремонт арендованных основных средств возложены на арендодателя, но оплачены арендатором, то произведенные арендатором расходы должны возмещаться арендодателем или на стоимость произведенного ремонта должна уменьшаться арендная плата.

Если договором аренды возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено, то затраты на ремонт арендованных основных средств, производимые в соответствии с условиями договора за счет средств арендатора, относятся арендатором на себестоимость продукции (работ, услуг).

При долгосрочной аренде возможны ситуации, когда производятся капитальные вложения в арендованные объекты основных средств.

Для целей бухгалтерского учета в случае, если в соответствии с заключенным договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств. На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект.

В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов.

Для целей налогового учета капитальные вложения в арендованные объекты основных средств амортизируются в следующем порядке:

– капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в общеустановленном порядке;

– капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ.

В первом случае начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений.

Во втором случае начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств начинается у арендатора с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

Возврат арендатором основных средств после окончания срока аренды оформляется актом приема-передачи и отражается в его учете списанием с забалансового счета, т.е. по кредиту счета 001 «Арендованные основные средства».

## 1.1. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

В соответствии с ГК РФ имущество, передаваемое по договору лизинга, должно быть только производственного назначения и использоваться в предпринимательских целях.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности. Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое законодательно запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения.

В соответствии с Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» субъектами лизинга являются:

- **лизингодатель** - физическое или юридическое лицо, которое 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 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 пользование в соответствии с договором лизинга;

- **продавец** - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает ему в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга.

Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю: в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Под **лизинговыми платежами** понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга.

В лизинговые платежи входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Для целей бухгалтерского учета лизинговые платежи согласно ПБУ 10/99 являются расходами по обычным видам деятельности и учитываются в себестоимости продукции.

По условиям договора лизинга лизинговое имущество может находиться на балансе либо лизингополучателя, либо лизингодателя.

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, признается сумма расходов лизингодателя на *erz* приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету и учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (в частности НДС).

НДС, предъявленный поставщиком лизингового имущества, подлежит вычету в общеустановленном порядке после его принятия к учету.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость амортизируемых основных средств, являющихся предметом лизинга, должна погашаться путем начисления амортизации. Начисление амортизации по объектам основных средств, являющимся предметом лизинга, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

Особенности начисления амортизации для амортизируемых основных средств, которые являются предметом лизинга, установлены ст. 259 НК РФ.

Для целей налогового учета имущество, полученное (переданное) по договору лизинга, должно включаться в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой данное имущество должно учитываться в соответствии с условиями договора лизинга.

В соответствии с п. 10 ст. 264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются лизинговые платежи за принятое в лизинг имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, то расходами для целей налогообложения прибыли признаются:

- у лизингополучателя - лизинговые платежи за вычетом сумм начисленной по этому имуществу амортизации;
- у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

При этом лизингодатель не может одновременно отнести к расходам первоначальную стоимость объекта лизинга, т.е. расходы на приобретение лизингового имущества.

В соответствии со ст. 272 НК РФ расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в качестве расхода в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены лизинговые платежи. При этом указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме лизинговых платежей.

При осуществлении лизинговых операций лизингополучатель имеет право на вычет суммы НДС, уплачиваемой лизингодателю с текущими лизинговыми платежами, так как лизинговые платежи по операциям финансового лизинга включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Бухгалтерский учет лизинговых операций осуществляется на основании Указаний об организации в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Министров финансов РФ от 17.02.1997 № 15 (Указания применяются в части, не противоречащей нормам Инструкции по применению Плана счетов и ПБУ 6/01).

### **11.1. Учет лизинговых операций у лизингодателя**

Основные средства, специально приобретенные организацией для предоставления по договору лизинга, учитываются как доходные вложения в материальные ценности.

Приобретенное лизинговое имущество принимается лизингодателем к учету по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение.

Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества, предварительно отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»). Принятие лизингового имущества к учету отражается по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-4).

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные записи делаются в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

Передача имущества по договору лизинга при условии его учета на балансе лизингополучателя отражается в бухгалтерском учете лизингодателя как реализация с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

В указанном случае передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» следующим образом:

- по кредиту счета 91 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражается сумма задолженности по лизинговым платежам;



- по дебету счета 91 в корреспонденции со счетом 03 «Доходные вложения в материальные ценности» отражается стоимость переданного лизингового имущества;
- дебету счета 91 в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов» отражается разница между общей суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

При этом лизингодатель отражает в учете переданное по лизингу имущество на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по лизингополучателям и по каждому объекту основных средств, сданному в лизинг.

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период и досрочно начисленные платежи отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности учитываются на счете 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета соответствующих ценностей, расчетов и т.п.

Например, начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества, учитываемого лизингодателем на своем балансе, производится равномерно по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Ежемесячно накопленные на счете 20 «Основное производство» суммы затрат списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде, отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Одновременно разница, учитываемая на счете 98 «Доходы будущих периодов», списывается с этого счета в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в части, приходящейся на сумму лизингового платежа.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость переносится с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» на счет 01 «Основные средства». То есть при возврате лизингового имущества в случае отказа лизингополучателя от его использования в качестве предмета лизинга производится его принятие к учету в составе основных средств.

В соответствии с действующим законодательством повторное использование возвращенного лизингового имущества для лизинга не допускается.

Если имущество не возвращается, то по мере поступления лизинговых платежей сумма задолженности лизингополучателя, учтенная на 76, будет уменьшаться. После полного погашения задолженности по лизинговым платежам лизинговое имущество перейдет в собственность лизингополучателя. Данная ситуация должна быть подтверждена оформлением акта выполнения работ по договору лизинга между сторонами.

После этого лизингодатель может списать лизинговое имущество с забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

## 11.2. Учет лизинговых операций у лизингополучателя

В случае, когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, учитывается по дебету забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

Начисление причитающихся по лизинговым платежам лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу.

Перечисление лизингополучателю лизинговых платежей отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Возврат лизингового имущества лизингодателю после окончания срока договора лизинга отражается списанием его стоимости с забалансового учета (по кредиту счета 001 «Арендованные основные средства»).

Последовательность указанных выше операций отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Принят на забалансовый учет объект ОС, полученный по договору лизинга	001	
2	Начислены лизинговые платежи за отчетный период	20	76
3	Отражен НДС от суммы лизинговых платежей	19	76
4	Перечислены лизинговые платежи лизингодателю	76	51
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная в составе лизинговых платежей	68-1	19
6	Полученный по договору лизинга объект ОС списан с забалансового учета в связи с возвратом лизингодателю	--	001

**Налоговые аспекты.** Ранее отмечалось, что в случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, то расходами для целей налогообложения прибыли у него признаются лизинговые платежи за вычетом сумм начисленной по этому имуществу амортизации.

Начисление амортизационных отчислений в данном случае отражается по дебету счетов учета затрат на производство или расходов на продажу в корреспонденции со счетом 02 «Амортизация основных средств».

Из изложенной выше нормы следует, что в случае если сумма амортизации по лизинговому имуществу будет превышать размер лизингового платежа, начисленного за соответствующий месяц, то уплачиваемые лизингодателю лизинговые платежи не должны учитываться в составе прочих расходов при налогообложении прибыли.

В случае же, когда сумма лизингового платежа превышает сумму амортизации, начисленной за соответствующий месяц, то возникающую разницу лизингополучатель может учесть в составе прочих расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывалось на балансе лизингополучателя, то возврат лизингового имущества лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Остаточная стоимость возвращаемого имущества отражается по дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства», а начисленная по лизинговому имуществу амортизация отражается по кредиту 91 в корреспонденции с дебетом счета 02 «Амортизация основных средств».

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства». Одновременно производится запись на эту стоимость по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В случае осуществления выкупа до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», а в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников – в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В составе информации об учетной политике лизингодателя и лизингополучателя в бухгалтерской отчетности в обязательном порядке подлежит раскрытию следующая информация в части совершения организацией операций по договору лизинга:

- о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс;
- о предстоящих лизинговых платежах в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга.

## 12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Проведение инвентаризации основных средств осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые должны применяться с учетом постановления Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Инвентаризация основных средств осуществляется комиссией при обязательном участии материально ответственных лиц. Инвентаризация основных средств заключается в проверке их фактического наличия в натуре по местам нахождения или эксплуатации.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
- наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При отсутствии документов комиссии необходимо обеспечить их получение или оформление. При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации. Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природопользования, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения по этим объектам.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции или переоборудованию и вследствие этого изменилось прямое его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. Однотипные предметы хозяйственного инвентаря и инструменты одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые в типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (находящиеся - в дальних рейсах автомашины, морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т.п.).

Для отражения фактического наличия основных средств в местах нахождения и на всех этапах их движения в организации применяется **«Инвентаризационная опись основных средств»** по форме № ИНВ-1.

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии отдельно по каждому месту хранения ценностей и лицом, ответственным за сохранность основных средств.

Один экземпляр передается в бухгалтерию для составления сличительной ведомости, а второй остается у материально ответственного лица или лиц.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность ценностей, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

Описи составляются отдельно по группам основных средств (производственного и непроизводственного назначения).

На основные средства, принятые в аренду, опись составляется в трех экземплярах отдельно по каждому арендодателю с указанием срока аренды. Один экземпляр инвентаризационной описи высылают в адрес арендодателя.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Сличительные ведомости составляются при выявлении расхождений между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей и актов.

Для отражения результатов инвентаризации основных средств, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяются сличительные ведомости формы № ИНВ-18 **«Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов»**.

На основные средства, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении и т.д.), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств отражаются в **акте инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств** по форме № ИНВ-10.

В данной форме объединены показатели инвентаризационных описей (актов) и сличительных ведомостей.

Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств применяется при инвентаризации незаконченных ремонтов зданий, сооружений, машин, оборудования, энергетических установок и других объектов основных средств.

Акт составляется в двух экземплярах на основании проверки состояния ремонтных работ в натуре. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй - материально ответственному лицу.

Акты и инвентаризационные описи подписываются членами комиссии и материально ответственными лицами.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации (проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) - в годовом бухгалтерском отчете.

При выявлении излишков или недостатков объектов основных средств материально ответственные лица должны дать им соответствующие объяснения.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия объектов основных средств с данными бухгалтерского учета регулируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» выявленные излишки основных средств должны приниматься к бухгалтерскому учету по *рыночной* стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляться на финансовые результаты организации (ст. 91 «Прочие доходы и расходы»).

Принятие к бухгалтерскому учету излишков основных средств предварительно отражается (как и любое поступление основных средств) по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Операции по отражению в бухгалтерском учете неучтенного объекта основных средств, выявленного при инвентаризации, оформляются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена рыночная стоимость неучтенного объекта ОС, выявленная при инвентаризации	08	91-1
2	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08
3	Определен финансовый результат (прибыль) при принятии к учету неучтенного объекта ОС (в составе конечного финансового результата)	91-9	99

В соответствии с законом недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на счета учета затрат на производство и/или на расходы на продажу, сверх норм - на счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты коммерческой организации.

Указанные выше нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач и при наличии утвержденных норм естественной убыли. Так как по основным средствам утвержденных норм естественной убыли не существует, то все их недостачи должны рассматриваться как сверхнормативные и относиться на виновных лиц.

Если виновные лица отсутствуют, то данное обстоятельство должно подтверждаться соответствующими документами. В документах, представляемых для оформления списания недостач, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц. Такие решения могут быть получены как до, так и после или во время инвентаризации.

После выяснения всех обстоятельств возникновения недостач основных средств руководитель организации принимает решение о порядке их списания.

Для списания недостач основных средств используется субсчет 01-2 «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость недостающего основного средства, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

Остаточная стоимость основных средств, выявленная на субсчете 01-2 «Выбытие основных средств», списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В последующем выявленная недостача взыскивается с виновного лица.

Взыскание отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») при наличии виновных лиц. С виновного лица может быть взыскана рыночная стоимость недостающих основных средств.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей положительная разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», относится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей»).

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Внесение денежных средств виновным лицом в погашение задолженности по возмещению ущерба отражается по кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2) в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса».

Пример 1. Допустим, что организацией выявлена недостача объекта основных средств при наличии виновного лица. Виновное лицо добровольно возмещает ущерб от недостачи объекта, исходя из рыночных цен в сумме, превышающей остаточную стоимость объекта.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость недостающего объекта ОС, выявленного при инвентаризации	01-2	01-1
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту списания	02	01-2
3	Списана остаточная стоимость недостающего объекта ОС	94	01-2
4	Фактическая сумма ущерба отнесена на виновное лицо	73-2	94
5	Отражено превышение суммы ущерба, подлежащей взысканию с виновного лица, над фактической суммой ущерба	73-2	98-4
6	Внесены денежные средства виновным лицом в погашение задолженности по возмещению ущерба	50	73-2
7	Учтена в составе внереализационных доходов положительная разница между суммой ущерба, подлежащей взысканию с виновного лица, и фактической суммой ущерба (по мере погашения ущерба)	98-4	91-1
8	Определен финансовый результат (прибыль) (в составе конечного финансового результата)	91-9	99

При отсутствии конкретных виновников, а также при наличии недостач основных средств, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, списание недостач и потерь от порчи основных средств производится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 2. Допустим, что организацией выявлена недостача объекта основных средств при отсутствии виновного лица. При этом отсутствие виновного лица подтверждается только решением следственных органов или виновное лицо имеется, но суд отказал во взыскании убытков с него вследствие необоснованности исков. В этих случаях организация хотя и списывает убытки на финансовые результаты, но не имеет права уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, так как такое право дается лишь тогда, когда суд состоялся, но вынес обвиняемому (виновному лицу) оправдательный приговор.

В данном случае отнесенная на финансовые результаты сумма убытка в бухгалтерском /чете отражается, но не учитывается в составе убытков организации для целей налогообложения прибыли.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость недостающего объекта ОС, выявленного при инвентаризации	01-2	01-1
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту списания	02	01-2
3	Списана остаточная стоимость недостающего объекта ОС	94	01-2
4	Списан ущерб от недостачи объекта ОС (в связи с отказом суда во взыскании ущерба с виновного лица вследствие необоснованности иска)	91-2	94
5	Определен финансовый результат (убыток) (в составе конечного финансового результата)	99	91-9

**Пример 3.** Допустим, что организацией выявлена недостача объекта основных средств при наличии виновного лица, но в условиях, когда суд состоялся и вынес виновному лицу оправдательный приговор.

В случаях, когда имеются такие решения судебных органов, организация имеет право убытки от недостач, потерь и хищений имущества отнести на финансовые результаты организации и уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму понесенных убытков.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость недостающего объекта ОС, выявленного при инвентаризации	01-2	01-1
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту списания	02	01-2
3	Списана остаточная стоимость недостающего объекта ОС	94	01-2
4	Фактическая сумма ущерба отнесена на виновное лицо	73-2	94
5	Списана на финансовые результаты недостача объекта ОС в связи с оправданием судом виновного лица	91-2	73-2
6	Определен финансовый результат (убыток)	99	91-9

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

По мере погашения задолженности кредитуется счет 91 «Прочие доходы и расходы» и дебетуется счет 98 «Доходы будущих периодов».

### 13. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Малые предприятия также ведут учет основных средств на счете 01 «Основные средства», а учет амортизации основных средств — на счете 02 «Амортизация основных средств».

Затраты по приобретенным и принятым в эксплуатацию объектам основных средств также предварительно учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При принятии основных средств к учету затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в размере фактических расходов на их приобретение или создание списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

В качестве первичного учетного документа малые предприятия могут использовать инвентарную книгу учета объектов основных средств по форме № ОС-66.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет с использованием инвентарных карточек учета объектов основных средств по форме № ОС-6.

Для учета основных средств и начисленных амортизационных отчислений малые предприятия в качестве учетного регистра могут использовать «Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений» по форме № В-1.

Ведомость по форме № В-1 является регистром аналитического и синтетического учета наличия и движения основных средств, а также расчета сумм амортизационных отчислений.

Данные по основным средствам записываются в ведомости позиционным способом по каждому объекту отдельно.

Ежемесячно при наличии движения основных средств подсчитываются суммы их оборотов и выводится остаток основных средств на 1-е число следующего за отчетным месяца.

Перемещение основных средств внутри малого предприятия в ведомости не отражается.

Для контроля за суммами начисленной амортизации с начала эксплуатации основных средств по всем основным средствам в ведомости предусмотрены соответствующие графы учета амортизации с нарастающим итогом.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.

3. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 17.02.1997 № 15 (с учетом последующих изменений и дополнений).

8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

9. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств: Утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7.

10. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

11. Общероссийский классификатор основных фондов: Утв. постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359 (с учетом последующих изменений и дополнений).

12. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы: Утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (в ред. постановлений Правительства РФ от 09.07.2003 № 415, от 08.08.2003 № 476).



## Глава 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 1. ПОНЯТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Нематериальные активы наряду с основными средствами являются объектами долгосрочных инвестиций, и их бухгалтерский учет во многом совпадает с учетом основных средств.

Для целей бухгалтерского учета понятие «нематериальные активы» раскрывается через конкретный перечень единовременно выполняемых условий, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000 (далее - ПБУ 14/2000).

Согласно п. 3 ПБУ 14/2000 в качестве нематериальных активов к бухгалтерскому учету может быть принято имущество, которое единовременно отвечает следующим условиям:

- не имеет материально-вещественной (физической) структуры;
- может быть идентифицировано (выделено или отделено от другого имущества организации);
- используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- используется в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предназначено для последующей перепродажи;
- способно приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- снабжено необходимыми документами, подтверждающими существование как самого актива, так и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Срок **полезного использования** - период, в течение которого использование объекта нематериальных активов призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации.

ПБУ 14/2000 устанавливает **исчерпывающий** перечень объектов интеллектуальной собственности, которые могут быть отнесены к нематериальным активам:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

ПБУ 14/2000 не включает в состав нематериальных активов исключительные авторские права на произведения науки, литературы и искусства, а также исключительные права на объекты смежных прав.

Перечень объектов, которые нельзя квалифицировать как нематериальные активы, установлен п. 2 ПБУ 14/2000.

В состав нематериальных активов не включаются:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

В состав нематериальных активов также 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.

Таким образом, объектами нематериальных активов являются не сами патенты, промышленные образцы, полезные модели, товарные знаки, программы ЭВМ и др., а права на них и на их использование.

Нематериальные активы можно подразделить на следующие три группы:

1) *права на объекты интеллектуальной собственности:*

~ права на принадлежащие программы для ЭВМ и базы данных, а также права, возникающие из заключенных авторских и иных договоров на использование программ для ЭВМ и баз данных;

- права, возникающие из принадлежащих патентов на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, селекционные достижения, или лицензионных договоров на их использование;

- права, возникающие из принадлежащих свидетельств на товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

- права на принадлежащие топологии интегральных микросхем, а также права, возникающие из заключенных договоров на использование топологии интегральных микросхем;

2) *организационные расходы,*

3) *деловая репутация организации.*

Объекты НМА, входящие в первую группу, объединены общим понятием «интеллектуальная собственность».

*Интеллектуальная собственность* - обобщающее понятие исключительных прав гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и присвоенные к ним средства индивидуализации юридического лица.

В соответствии со ст. 128 ГК РФ результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность), относятся к объектам гражданских прав. Обладателем исключительного права на результаты интеллектуальной собственности РФ может быть гражданин или юридическое лицо (правообладатель). Использование результатов интеллектуальной деятельности, которые являются объектом исключительных прав, может осуществляться третьими лицами только с согласия правообладателя.

*Правообладатель* - это автор, его наследник, а также любое физическое или юридическое лицо, которое обладает исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности, полученными в силу закона или договора.

*Программа для ЭВМ* - это объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин (ЭВМ) и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата.

*База данных* - это объективная форма представления и организации совокупности данных, систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

Примерами баз данных являются базы нормативных документов «Консультант Плюс», «Зрант» и др.

*Экземпляр произведения* - это копия произведения, изготовленная в любой материальной форме.

*Топология интегральной микросхемы* - это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

*Интегральная микросхема* (далее - ИМС) - это микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, предназначенное для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и/или на поверхности материала, на основе которого изготовлено изделие.

В качестве *изобретения* охраняется техническое решение в любой области, относящееся к продукту (в частности, устройству, веществу, штамму микроорганизма, культуре «теток растений или животных») или способу (процессу осуществления действий над материальным объектом с помощью материальных средств).

3) в качестве *полезной модели* охраняется техническое решение, относящееся к устрой-

В качестве **промышленного образца** охраняется художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид.

**Патент на изобретение, патент на промышленный образец, патент на полезную модель** - документ, удостоверяющий приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право патентообладателя.

**Патентообладатель** - физическое или юридическое лицо, которому принадлежит исключительное право на использование запатентованных изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.

**Лицензия** - специальное разрешение, предоставляемое патентообладателем другим лицам и организациям на использование запатентованного объекта интеллектуальной собственности.

**Товарный знак и знак обслуживания** - обозначения, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц.

**Наименование места происхождения товара** - обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое наименование страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта или производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и/или людскими факторами.

**Фирменное наименование** - это индивидуальное название юридического лица, содержащее указание на организационно-правовую форму, а также собственно наименование юридического лица.

**Селекционное достижение** - новый сорт растений или новая порода животных, имеющие присущие только им отличительные признаки.

**Патент на селекционное достижение** - документ, удостоверяющий исключительное право патентообладателя на использование селекционного достижения.

**Организационные расходы** - расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

**Деловая репутация организации** - разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Для целей налогового учета с 1 января 2002 г. нематериальные активы аналогично основным средствам подразделяются на амортизируемые и неамортизируемые нематериальные активы.

Для целей налогового учета нематериальные активы могут быть отнесены к амортизируемому имуществу при соблюдении определенных условий, установленных НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на праве собственности, используются ею для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

Таким образом, **амортизируемые нематериальные активы** - это результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые имеют первоначальную стоимость более 10 000 руб., находятся у организации на праве собственности, используются для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета к нематериальным активам не относятся:

- не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

## 2. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Правовое регулирование объектов нематериальных активов осуществляется в соответствии с действующим законодательством РФ.

Программы для ЭВМ и базы данных. Отношения, возникающие в связи с правовой охраной и использованием программ для ЭВМ и баз данных, регулируются Законом РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных».

Программы для ЭВМ и базы данных относятся к объектам авторского права. Программам для ЭВМ предоставляется правовая охрана как произведениям литературы, а базам данных - как сборникам.

Автору программы для ЭВМ или базы данных или иному правообладателю принадлежат исключительное право осуществлять и/или разрешать осуществление следующих действий:

- воспроизведение программы для ЭВМ или базы данных (полное или частичное) в любой форме, любыми способами;
- распространение программы для ЭВМ или базы данных;
- модификацию программы для ЭВМ или базы данных, в том числе перевод программы для ЭВМ или базы данных с одного языка на другой;
- иное использование программы для ЭВМ или базы данных.

Автором программы для ЭВМ или базы данных признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого они созданы.

Исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных, созданные работником (автором) в связи с выполнением трудовых обязанностей или по заданию работодателя, принадлежит работодателю, если договором между ним и работником (автором) не предусмотрено иное.

Под правообладателем понимается автор, его наследник, а также любое физическое или юридическое лицо, которое обладает исключительным правом на программу для ЭВМ или базу данных в силу закона или договора.

Авторское право распространяется на любые программы для ЭВМ и базы данных, как выпущенные, так и не выпущенные в свет, представленные в объективной форме, независимо от их материального носителя, назначения и достоинства. Авторское право на программу для ЭВМ или базу данных возникает в силу их создания. Для признания и осуществления авторского права на программу для ЭВМ или базу данных не требуется депонирования, регистрации или соблюдения иных формальностей.

Авторское право действует с момента создания программы для ЭВМ или базы данных в течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти, считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора.

Срок окончания действия авторского права на программу для ЭВМ и базу данных, созданные в соавторстве, исчисляется со времени смерти последнего автора, пережившего других соавторов.

Для надежной защиты авторских прав предусматривается официальная регистрация программ для ЭВМ и баз данных.

Правообладатель непосредственно или через своего представителя в течение срока действия авторского права может по своему желанию зарегистрировать программу для ЭВМ или базу данных в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности, за исключением программ для ЭВМ и баз данных, содержащих сведения, составляющие государственную тайну.

Регистрация программы для ЭВМ или баз данных осуществляется на основании заявки - в официальную регистрацию программы для ЭВМ или баз данных.

Заявка на регистрацию должна относиться к одной программе для ЭВМ или одной базе данных и должна содержать:

- заявление на официальную регистрацию программы для ЭВМ или базы данных с указанием правообладателя, а также автора, если он не отказался быть упомянутым в качестве такового, и их местонахождения (местожительства);

- депонируемые материалы, идентифицирующие программу для ЭВМ или базу данных, включая реферат;
- документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном раз- \ мере или основания для освобождения от уплаты государственной пошлины.

Правила оформления заявки на регистрацию определяет федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности. До 1 сентября 2004 г. этот орган назывался Российским агентством по патентам и товарным знакам, а с 1 сентября 2004 г. называется Федеральной службой по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (сокращенно - Роспатент).

Действующие Правила составления, подачи и рассмотрения заявки на официальную регистрацию программы для электронных вычислительных машин и заявки на официальную регистрацию базы данных утверждены приказом Роспатента от 25.02.2003 № 25.

После поступления заявки на регистрацию федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности проверяет наличие необходимых документов и их соответствие установленным требованиям. При положительном результате проверки федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности вносит программу для ЭВМ или базу данных соответственно в Реестр программ для ЭВМ или Реестр баз данных и выдает заявителю *свидетельство об официальной регистрации*.

При обращении в уполномоченный федеральный орган исполнительной власти за совершением действий по официальной регистрации программы для ЭВМ или базы данных организациями должна уплачиваться государственная пошлина в следующих размерах:

- за рассмотрение заявки на официальную регистрацию программы для ЭВМ или базы данных - 720 руб.;
- за внесение в Реестр программ для ЭВМ или в Реестр баз данных сведений об официальной регистрации программы для ЭВМ или базы данных - 270 руб.;
- за выдачу свидетельства об официальной регистрации программы для ЭВМ или базы данных - 180 руб.;
- за внесение дополнений, исправлений и уточнений по инициативе заявителя в материалы заявки на регистрацию до публикации соответствующих сведений в официальном бюллетене - 180 руб.;
- за выдачу свидетельства о регистрации, связанную с внесением по инициативе заявителя изменений в материалы заявки, - 360 руб.

Исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору.

Договор заключается в письменной форме и должен устанавливать следующие существенные условия: объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора.

Договоры о полной или частичной передаче исключительного права на программы для ЭВМ и базы данных могут быть зарегистрированы по соглашению сторон в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Сведения об изменении правообладателя на основе зарегистрированного договора вносятся в Реестр программ для ЭВМ или Реестр баз данных.

За регистрацию указанных выше договоров организациями должна уплачиваться государственная пошлина в следующих размерах:

- за регистрацию договора о полной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ или базу данных - 675 руб.;
- за регистрацию договора о частичной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ или базу данных - 450 руб.

Использование программы для ЭВМ или базы данных третьими лицами (пользователями) осуществляется на основании договора с правообладателем. Договор на использование программы для ЭВМ или базы данных также заключается в письменной форме.

При продаже и предоставлении массовым пользователям доступа к программам для ЭВМ и базам данных допускается применение особого порядка заключения договоров, например путем изложения условий договора на передаваемых экземплярах программ для ЭВМ или баз данных.

Перепродажа или передача иным способом права собственности либо иных вещных прав на экземпляр программы для ЭВМ или базы данных после первой продажи или другой передачи права собственности на этот экземпляр допускается без согласия правообладателя и без выплаты ему дополнительного вознаграждения.

Правообладатель может записать программу для ЭВМ или базу данных на компакт-диск (или дискету) и продать единичный экземпляр программы для ЭВМ или базы данных в виде вещи.

Авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель. Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи каких-либо прав на программы для ЭВМ и базы данных.

К нематериальным активам может быть отнесено только исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных.

При приобретении единичного экземпляра программы для ЭВМ или базы данных на материальном носителе (при сохранении авторского права на них за правообладателем) такие расходы не могут быть отнесены к нематериальным активам.

От того, что именно, права или вещь приобретает организация, зависит отражение в бухгалтерском учете приобретенной программы для ЭВМ или базы данных.

Если приобретаются права на программу для ЭВМ или базу данных, принадлежащие правообладателю, то должен быть заключен договор.

При приобретении прав на программу для ЭВМ или базу данных на срок более одного года организация может включить стоимость приобретенных прав на них в состав нематериальных активов.

При приобретении единичного экземпляра программы для ЭВМ или базы данных на материальном носителе заключается договор купли-продажи.

В этом случае организация не имеет права отражать затраты на счете по учету нематериальных активов. Приобретенный единичный экземпляр программы для ЭВМ или базы данных считается имуществом (вещью), затраты на приобретение которого должны отражаться в бухгалтерском учете как приобретение имущества.

В случае если организация намерена постоянно пополнять информацию, содержащуюся в приобретенном единичном экземпляре базы данных, то она должна заключить договор возмездного оказания информационных услуг дополнительно к договору купли-продажи базы данных.

Топологии интегральных микросхем. Отношения, возникающие в связи с созданием, охраной, а также использованием топологии интегральных микросхем (далее - топологии), регулируются Законом РФ от 23.09.1992 № 3526-1 «О правовой охране топологии интегральных микросхем».

Автору или иному правообладателю принадлежит исключительное право на охраняемую топологию, в том числе право использовать охраняемую топологию по своему усмотрению, в частности, путем изготовления и распространения ИМС с такой топологией, включая право запрещать использование этой топологии другим лицам без соответствующего разрешения.

Автором охраняемой топологии признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого эта охраняемая топология была создана.

Исключительное право на охраняемую топологию, созданную работником (автором) в связи с выполнением служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежит работодателю, если договором между ним и работником (автором) не предусмотрено иное.

Под правообладателем понимается автор, его наследник, а также любое физическое или юридическое лицо, которое обладает исключительным правом на охраняемую топологию, полученным в силу закона или договора.

Исключительное право на охраняемую топологию действует в течение десяти лет.

Автор топологии или иной правообладатель непосредственно или через своего представителя может по своему желанию зарегистрировать топологию в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности (Роспатенте) путем подачи заявки на официальную регистрацию топологии ИМС.

Подача заявки на регистрацию может быть осуществлена в срок, не превышающий двух лет с даты первого использования топологии, если оно имело место.

После поступления заявки на регистрацию федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности проверяет наличие необходимых документов и их соответствие установленным требованиям.

При положительном результате проверки федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности вносит топологию в Реестр топологий интегральных микросхем и выдает заявителю *свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы*.

Право на использование охраняемой топологии, а также исключительное право на охраняемую топологию может быть передано другим физическим или юридическим лицам по договору.

Договор заключается в письменной форме и должен устанавливать следующие существенные условия: объем и способы использования охраняемой топологии, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора. Договор о передаче исключительного права на зарегистрированную топологию подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Договоры о передаче права на использование охраняемой топологии могут быть зарегистрированы в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности по соглашению сторон.

За совершение юридически значимых действий, связанных с регистрацией топологий интегральных микросхем, договоров, организации должны уплачивать государственную пошлину в тех же размерах и порядке, которые установлены для программ для ЭВМ и баз данных.

**Изобретения, полезные модели и промышленные образцы.** Права, возникающие из принадлежащих патентов на изобретения, полезные модели и промышленные образцы, или лицензионных договоров на их использование, регулируются Патентным законом Российской Федерации от 23.09.1992 № 3517-1.

Осуществление государственной политики в сфере правовой охраны изобретений, полезных моделей и промышленных образцов возлагается на федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности (Роспатент).

Права на изобретение, полезную модель, промышленный образец охраняются законом и подтверждаются соответственно патентом на изобретение, патентом на полезную модель и патентом на промышленный образец.

Патент удостоверяет приоритет, авторство изобретения, полезной модели или промышленного образца и исключительное право на изобретение, полезную модель или промышленный образец.

В качестве изобретения охраняется 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). Изобретению предоставляется правовая охрана, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо.

В качестве полезной модели охраняется техническое решение, относящееся к устройству. Полезная модель признается соответствующей условиям патентоспособности, если она является новой и промышленно применимой.

В качестве промышленного образца охраняется художественно-конструкторское решение изделия промышленного или кустарно-ремесленного производства, определяющее его внешний вид. Промышленному образцу предоставляется правовая охрана, если он является новым и оригинальным.

Автором изобретения, полезной модели, промышленного образца признается физическое лицо, творческим трудом которого они созданы.

Право авторства является неотчуждаемым личным правом и охраняется бессрочно.

Если в создании изобретения, полезной модели или промышленного образца участвовало несколько физических лиц, все они считаются его авторами.

Порядок пользования правами, принадлежащими авторам, определяется соглашением между ними.

Не признаются авторами физические лица, не внесшие личного творческого вклада в создание объекта промышленной собственности, оказавшие автору (авторам) только техническую, организационную или материальную помощь либо только способствовавшие кормлению прав на него и его использованию.

Регистрация патентов осуществляется на основании заявки на выдачу патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец, подаваемой в Роспатент лицом, обладающим правом на получение патента.

Федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности вносит в Государственный реестр изобретений РФ, Государственный реестр полезных моделей РФ или Государственный реестр промышленных образцов РФ изобретение, полезную модель или промышленный образец и выдает *патент на изобретение, полезную модель или промышленный образец*.

Патент на изобретение действует до истечения двадцати лет считая с даты подачи заявки в Роспатент. Срок действия патента на изобретение может быть продлен Роспатентом по ходатайству патентообладателя, но не более чем на пять лет.

Патент на полезную модель действует до истечения пяти лет с даты подачи заявки в Роспатент. Срок действия патента на полезную модель может быть продлен Роспатентом по ходатайству патентообладателя, но не более чем на три года. \*

Патент на промышленный образец действует до истечения десяти лет с даты подачи заявки в Роспатент. Срок действия патента на промышленный образец может быть продлен Роспатентом по ходатайству патентообладателя, но не более чем на пять лет.

Порядок продления срока действия патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец устанавливается федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности (Роспатентом).

Патент выдается:

- автору изобретения, полезной модели или промышленного образца;
- работодателю в случаях, указанных ниже;
- правопреемникам указанных лиц.

Право на получение патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец, созданные работником (автором) в связи с выполнением своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя (служебное изобретение, служебная полезная модель, служебный промышленный образец), принадлежит работодателю, если договором между ним и работником (автором) не предусмотрено иное.

Исключительное право на изобретение, полезную модель или промышленный образец принадлежит патентообладателю. Никто не вправе использовать запатентованное изобретение, полезную модель или промышленный образец без разрешения патентообладателя.

Патентообладатель может передать исключительное право на изобретение, полезную модель, промышленный образец (уступить патент) любому физическому или юридическому лицу. Договор о передаче исключительного права (уступке патента) подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности без такой регистрации считается недействительным.

Любое лицо, не являющееся патентообладателем, вправе использовать запатентованное изобретение, полезную модель, промышленный образец лишь с разрешения патентообладателя (на основе лицензионного договора).

По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и/или осуществлять другие действия, предусмотренные договором.

Лицензионный договор на использование запатентованных изобретений, полезных моделей или промышленных образцов подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Без указанной регистрации лицензионный договор считается недействительным.



Различают три вида лицензии:

- исключительную лицензию;
- неисключительную лицензию;
- открытую лицензию.

При исключительной лицензии другим лицам передается право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца в пределах, оговоренных договором, с сохранением за патентообладателем права на его использование в части, не передаваемой другому лицу.

При неисключительной лицензии патентообладатель, предоставляя другому лицу право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам.

При открытой лицензии патентообладатель может подать в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности заявление о предоставлении любому лицу права на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца. Заявление патентообладателя о предоставлении права на открытую лицензию отзыву не подлежит.

**Товарные знаки, знаки обслуживания и наименования мест происхождения товаров.**

Права, возникающие из принадлежащих свидетельств на товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование, регулируются Законом РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров».

В качестве товарных знаков могут быть зарегистрированы словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации. Товарный знак может быть зарегистрирован в любом цвете или цветовом сочетании.

Правовая охрана товарного знака в РФ предоставляется на основании его государственной регистрации. Регистрация товарного знака производится на основании заявки на регистрацию товарного знака, подаваемой в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности заявителем (юридическим лицом или осуществляющим предпринимательскую деятельность физическим лицом).

На основании решения о регистрации товарного знака федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности производит регистрацию товарного знака в Государственном реестре товарных знаков и знаков обслуживания РФ (далее - Реестр). В Реестр вносятся товарный знак, сведения о правообладателе, дата приоритета товарного знака и дата его регистрации, перечень товаров, для которых зарегистрирован товарный знак, другие сведения, относящиеся к регистрации товарного знака, а также последующие изменения этих сведений.

На зарегистрированный товарный знак выдается *свидетельство на товарный знак*. Свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве.

Обладателем исключительного права на товарный знак (правообладателем) может быть юридическое лицо или осуществляющее предпринимательскую деятельность физическое лицо.

Правообладатель вправе использовать товарный знак и запрещать использование товарного знака другими лицами. Никто не может использовать охраняемый в РФ товарный знак без разрешения правообладателя.

Регистрация товарного знака действует до истечения десяти лет, считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Срок действия регистрации товарного знака может быть продлен по заявлению правообладателя, поданному в течение последнего года ее действия, каждый раз на десять лет.

Запись о продлении срока действия регистрации товарного знака вносится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности в Реестр и свидетельство на товарный знак.

Исключительное право на товарный знак в отношении всех или части товаров, для которых он зарегистрирован, может быть передано правообладателем другому юридическо-

му лицу или осуществляющему предпринимательскую деятельность физическому лицу по договору о передаче исключительного права на товарный знак (договору об уступке товарного знака).

Право на использование товарного знака может быть предоставлено правообладателем (лицензиаром) другому юридическому лицу или осуществляющему предпринимательскую деятельность физическому лицу (лицензиату) по лицензионному договору 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.

Договор о передаче исключительного права на товарный знак (договор об уступке товарного знака) и лицензионный договор регистрируются в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Без этой регистрации указанные договоры считаются недействительными.

Использование товарного знака считается применением его на товарах, для которых эвфемный знак зарегистрирован, и/или их упаковке правообладателем или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Правовая охрана наименования места происхождения товара в РФ возникает на основании его регистрации. Наименование места происхождения товара может быть зарегистрировано одним или несколькими юридическими или физическими лицами.

Регистрация производится на основании заявки на регистрацию и предоставление права пользования наименованием места происхождения товара или заявки на предоставление права пользования уже зарегистрированным наименованием места происхождения товара, подаваемой в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

На основании решения по результатам экспертизы федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности производит регистрацию наименования места происхождения товара в Реестре.

В Реестр вносятся наименование места происхождения товара, сведения об обладателе свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара, описание и описание особых свойств товара, для которого зарегистрировано наименование места происхождения товара, другие сведения, относящиеся к регистрации и предоставлению права пользования наименованием места происхождения товара, продлению действия свидетельства, а также последующие изменения этих сведений.

Выдача свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара производится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Форма свидетельства и состав указываемых в нем сведений устанавливаются федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Свидетельство действует до истечения десяти лет считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Срок действия свидетельства может быть продлен по заявлению обладателя свидетельства и при условии представления им заключения компетентного органа, в котором устанавливается, что обладатель свидетельства производит в границах соответствующего географического объекта товар, обладающий указанными в Реестре свойствами.

Заявление о продлении подается в течение последнего года действия свидетельства. Срок действия свидетельства продлевается каждый раз на десять лет.

Использование наименования места происхождения товара считается применением в товаре, этикетках, упаковке, в рекламе, проспектах, счетах, бланках и иной документации, связанной с введением товара в гражданский оборот.

Обладатель свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара не вправе предоставлять лицензии на пользование наименованием места происхождения товара другим лицам.

Селекционные достижения. Права, возникающие из принадлежащих патентов на селекционные достижения или лицензионных договоров на их использование, регулируются Федеральным законом от 06.08.1993 № 5605-1 «О селекционных достижениях».

К селекционным достижениям относятся сорт растений и порода животных.

Сорт может быть представлен одним или несколькими растениями, частью или несколькими частями растения при условии, что такая часть или части могут быть использованы для воспроизводства целых растений сорта.

Автором селекционного достижения может быть физическое лицо, творческим трудом которого выведено, создано или выявлено селекционное достижение. Авторское свидетельство удостоверяет авторство, а также право автора на получение вознаграждения от патентообладателя за использование селекционного достижения. Авторское свидетельство выдается Государственной комиссией РФ по испытанию и охране селекционных достижений (далее - Госкомиссия) каждому автору, не являющемуся патентообладателем.

Право на селекционное достижение охраняется законом и подтверждается *патентом на селекционное достижение*, который выдается заявителю.

Право на подачу заявки на выдачу патента принадлежит селекционеру или его правопреемнику. Заявка подается в Госкомиссию. Патент удостоверяет исключительное право патентообладателя на использование селекционного достижения.

Селекционное достижение, на которое Госкомиссией выдан патент, регистрируется в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений.

Срок действия патента на селекционное достижение составляет 30 лет с даты регистрации указанного достижения в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений. На сорта винограда, древесных декоративных, плодовых культур и лесных пород, в том числе их подвоев, срок действия патента составляет 35 лет.

По лицензионному договору (исключительная или неисключительная лицензия) патентообладатель (лицензиар) может передать право на использование селекционного достижения другому лицу (лицензиату) в порядке расчетов, обусловленных договором, или безвозмездно.

Лицензионный договор заключается в письменной форме и действителен после его регистрации в Госкомиссии. Лицензиат не может уступать лицензию третьим лицам и не вправе предоставлять сублицензии, если это не предусмотрено лицензионным договором.

При исключительной лицензии лицензиату передается исключительное право на использование селекционного достижения в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на использование селекционного достижения в части, не передаваемой лицензиату. При неисключительной лицензии за лицензиаром остаются все права, предоставляемые патентом на селекционное достижение, в том числе право на предоставление лицензий третьим лицам. При открытой лицензии патентообладатель может опубликовать в официальном бюллетене Госкомиссии заявление о том, что любое лицо, при условии уплаты обусловленных в заявлении платежей, вправе использовать его селекционное достижение с даты уведомления об этом патентообладателя.

Документы, подтверждающие наличие нематериальных активов в организации.

В соответствии с ПБУ 14/2000 одним из существенных условий признания нематериальных активов как актива организации является наличие необходимых документов, подтверждающих существование как самого актива, так и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, договоры уступки патента, товарного знака, лицензионные договоры и др.).

Систематизированный перечень основных документов, подтверждающих наличие объектов интеллектуальной собственности в организации, представлен в таблице.

№ п/п	Объект нематериальных активов	Подтверждающий документ
1	2	3
1	Права на созданные в организации программы для ЭВМ или базы данных	Предусмотрена возможность регистрации в Реестре программ для ЭВМ или Реестре баз данных с получением свидетельства об официальной регистрации программы для ЭВМ или базы данных

Окончание таблицы 1

1	2	3
2	Права на приобретенные программы для ЭВМ или базы данных	Договор о полной уступке исключительного права на зарегистрированную программу для ЭВМ или базу данных
3	Права на использование программ для ЭВМ или баз данных	Договор на использование программы для ЭВМ или базы данных
4	Права на созданные в организации топологии интегральных микросхем	Предусмотрена возможность регистрации в Реестре топологий интегральных микросхем с получением свидетельства о регистрации топологии интегральной микросхемы
5	Права на приобретенные топологии интегральных микросхем	Договор о передаче исключительного права на зарегистрированную топологию интегральных микросхем
6	Права на использование топологии интегральных микросхем	Договоры о передаче права на использование топологии интегральных микросхем
7	Права на созданные в организации изобретения, полезные модели и промышленные образцы	Регистрация в Государственном реестре изобретений РФ, Государственном реестре полезных моделей РФ или Государственном реестре промышленных образцов РФ с получением патента на изобретение, патента на полезную модель, патента на промышленный образец
3	Права на приобретенные изобретения, полезные модели и промышленные образцы	Договор об уступке патента на изобретение, полезную модель или промышленный образец
9	Права, возникающие из лицензионных договоров на использование изобретений, полезных моделей и промышленных образцов	Лицензионный договор с патентообладателем
13	Права на созданные в организации товарные знаки и знаки обслуживания	Регистрация в Государственном реестре товарных знаков и знаков обслуживания РФ с получением свидетельства на товарный знак
14	Права на приобретенные товарные знаки и знаки обслуживания	Договор об уступке товарного знака
• 5	Права, возникающие из лицензионных договоров на использование товарных знаков и знаков обслуживания	Лицензионный договор с правообладателем
" 5	Право на пользование наименованием места происхождения товара	Регистрация в Государственном реестре товарных знаков и знаков обслуживания РФ с получением свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара
	Права на созданные в организации селекционные достижения	Регистрация в Государственном реестре охраняемых селекционных достижений с получением патента на селекционное достижение
• В	Права, возникающие из лицензионных договоров на использование селекционных достижений	Лицензионный договор с патентообладателем

### 3. ДВИЖЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ И ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ ИХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Процесс движения нематериальных активов (далее - НМА) в организации состоит из трех основных стадий:

- стадии поступления НМА в организацию;
- стадии использования НМА в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- стадии выбытия НМА из организации.

На первой стадии производятся принятие нематериальных активов к бухгалтерскому учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Основными способами поступления объектов НМА в организацию являются:

- приобретение объектов НМА за плату у других организаций;
- создание объектов НМА силами самой организации;
- поступление объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное получение объектов НМА от других организаций и лиц.

На второй стадии в процессе использования объектов НМА в производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации они постепенно переносят свою стоимость на себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг) и тем самым амортизируются.

На стадии выбытия стоимость объектов НМА, использование которых прекращено для целей производства продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию.

Выбытие НМА из организации может происходить по различным причинам, основными из которых являются:

- списание объектов НМА в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов;
- продажа (уступка) объектов НМА;
- передача объектов НМА в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездная передача объектов НМА средств другим организациям и лицам.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения НМА;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия НМА;
- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

### 4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Для документального оформления хозяйственных операций, отражающих процесс движения нематериальных активов, и выполнения задач бухгалтерского учета НМА в организации должна быть разработана рациональная система документооборота в соответствии с утвержденным графиком.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право

организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание объектов НМА.

Учет нематериальных активов осуществляется по их видам и отдельным объектам.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект.

**Инвентарным объектом нематериальных активов** считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использования для управленческих нужд организации.

Помимо документа, подтверждающего существование самого нематериального актива, в бухгалтерском учете на каждый инвентарный объект НМА должна оформляться соответствующая первичная документация.

Для учета операций по движению нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации – **карточка учета нематериальных активов** (форма № НМА-1).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций по мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляются на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

Один из экземпляров указанного акта, утвержденный руководителем организации, вместе с подтверждающей документацией передается в бухгалтерскую службу организации, которая согласно этим документам открывает карточку учета нематериальных активов.

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов, поступивших в организацию. В данной карточке указываются все основные показатели и характеристики принимаемого на учет объекта нематериальных активов. Карточка ведется в бухгалтерии на каждый инвентарный объект.

Форма заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации.

Другие утвержденные формы первичной учетной документации по учету движения нематериальных активов (например, акт на списание НМА, аналогичный акту на списание основных средств) пока не предусмотрены. В связи с этим организация может самостоятельно разработать другие формы документов для учета движения НМА и отразить их в учетной политике организации.

## 5. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

**Оценка нематериальных активов** – это денежное выражение стоимости нематериальных активов, в которой они находят отражение в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете применяются два вида оценки нематериальных активов: оценка по первоначальной стоимости и оценка по остаточной стоимости.

**Первоначальная стоимость нематериальных активов** – стоимость нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету.

**Остаточная стоимость нематериальных активов** – первоначальная стоимость нематериальных активов за минусом начисленной амортизации.

По остаточной стоимости НМА отражаются в бухгалтерском балансе.

Согласно ПБУ 14/2000 при поступлении нематериальных активов в организацию их оценка производится по *первоначальной стоимости*.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способов их поступления в организацию.

**Первоначальной стоимостью нематериальных активов, приобретенных за плату**, признается сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы на приобретение и создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением этих активов.

Перечень основных фактических расходов на приобретение и создание нематериальных активов является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в первоначальную стоимость НМА иных расходов, непосредственно связанных с их приобретением и созданием.

Так, при приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

При оплате приобретаемых нематериальных активов, если условиями договора предусмотрена отсрочка или рассрочка платежа, то фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

**Первоначальной стоимостью нематериальных активов, созданных самой организацией,** признается сумма всех фактических расходов на создание (изготовление), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим расходам на создание (изготовление) нематериальных активов относятся израсходованные материальные ресурсы, оплата труда работников, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств, и т.п.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

**Первоначальной стоимостью нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации,** признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

**Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных организацией безвозмездно,** признается их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

**Первоначальной стоимостью нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами**

**средствами**, признается стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

**Деловая репутация организации** может определяться в виде разницы между покупкой ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

*Положительную деловую репутацию организации* следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

*Отрицательную деловую репутацию организации* следует рассматривать как скидку к цене, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала, и учитывать как доходы будущих периодов.

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации 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).

**Организационные расходы** определяются как сумма фактических расходов, связанных с образованием юридического лица, признанная в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

Иными словами, организационные расходы включаются в состав нематериальных активов только в случае, когда они вносятся как вклад в уставный капитал.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ. Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности.

## 6. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

### 6.1. Учет нематериальных активов, приобретенных за плату

На нематериальные активы, поступающие в организацию, необходимо получать расчетные документы (платежные поручения, счета-фактуры и др.), которые служат основанием для их принятия к бухгалтерскому учету.

Первичными документами, подтверждающими приобретение нематериальных активов являются:

- акт приемки приобретенного объекта в состав НМА;
- счет и счет-фактура на приобретаемый объект НМА;
- документы (счета, счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с приобретением объектов НМА и приведением их в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате объекта НМА и всех расходов, связанных с их приобретением;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1.

Бухгалтерский учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счете 04 «Нематериальные активы».

Всякое поступление нематериальных активов в организацию предварительно отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» является калькуляционным и предназначен для накопления и суммирования затрат по поступающим нематериальным активам.



Затраты, связанные с приобретением нематериальных активов за плату, отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов») в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

При принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»), относятся на дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т.д.).

**Первоначальной стоимостью** нематериальных активов, приобретенных за плату, признается сумма всех фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Перечень возможных фактических расходов на приобретение нематериальных активов приведен в предыдущем пункте.

Налоговые аспекты. В соответствии с НК РФ расходы организации по приобретению и созданию амортизируемого имущества (в том числе нематериальных активов) относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения.

Указанные расходы образуют первоначальную стоимость нематериальных активов, которая впоследствии погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость нематериальных активов определяется как **сумма расходов** на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость амортизируемого объекта НМА должна погашаться путем начисления амортизации. Таким образом, в общем случае стоимость объекта НМА относится на расходы, учитываемые для целей налогообложения прибыли, в виде сумм амортизационных отчислений, начисляемых по объекту НМА в течение срока его полезного использования.

НДС, уплаченный при приобретении нематериальных активов, не включается в их первоначальную стоимость, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

НДС относится к возмещаемым налогам, и порядок его учета и вычета при приобретении нематериальных активов определяется нормами гл. 21 НК РФ.

НДС, уплаченный организацией-покупателем при приобретении объекта НМА, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»).

Сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, выписанных на приобретаемые объекты НМА.

В частности, в соответствии с п. 4 ст. 168 НК РФ в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и счетах-фактурах, соответствующая сумма НДС должна выделяться отдельной строкой.

При приобретении нематериальных активов счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок. Регистрация счета-фактуры в книге покупок производится в полном объеме **после принятия на учет** приобретенных объектов НМА.

При соблюдении определенных условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель нематериальных активов впоследствии может предъявить указанные выше суммы НДС к вычету.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-2), в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

С 1 января 2006 г. установлено, что вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ нематериальных активов, производятся в полном объеме после принятия на учет данных нематериальных активов.

Кроме того, вычет сумм НДС можно производить при наличии правильно оформленных первичных документов (в том числе счетов-фактур) и при условии, что приобретенные нематериальные активы предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

Установлено, что в случае несоблюдения указанных выше условий суммы НДС, предъявленные организации при приобретении таких объектов НМА, не подлежат вычету и отражаются в бухгалтерском учете иным образом.

В случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях нематериальных активов, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах их учета, т.е. сумма НДС учитывается в их стоимости.

Кроме того, согласно п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении нематериальных активов на территории РФ либо фактически уплаченные при ввозе нематериальных активов на территорию РФ, учитываются в их стоимости в случаях:

- 1) приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- 2) приобретения (ввоза) НМА, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- 3) приобретения (ввоза) НМА лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;
- 4) приобретения (ввоза) НМА для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ,

При соблюдении всех норм ПБУ 14/2000 и требований налогового законодательства хозяйственные операции по приобретению объектов нематериальных активов (далее - объект НМА) за плату и принятию их на учет можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам (без учета НДС)	08-5	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекту НМА	19-2	, 60
3	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51
4	Объект НМА принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости	04	08-5
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту НМА	68-1	19-2

По-иному будет отражаться учет и вычет НДС в ситуациях, когда имеет место хотя бы один из перечисленных ниже случаев:

1) объекты НМА предназначены для использования в производстве продукции, освобожденной от НДС;

2) объекты НМА приобретаются организацией, не являющейся налогоплательщиком НДС в соответствии с налоговым законодательством;

3) объекты НМА предназначаются для передачи в уставный капитал другой организации и др. (т.е. предназначены для операций, не признаваемых реализацией объекта НМА в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ).

В этих случаях суммы НДС, уплаченные при приобретении объектов НМА, учитываются в их первоначальной стоимости и отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Фьющие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам (без учета НДС)	08-5	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60
3	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51
4	Сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта НМА	08-5	19-2
5	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости (включающей сумму НДС)	04	08-5

Возможна ситуация, когда организация приобретает объект НМА и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а в дальнейшем начинает использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от обложения налогом на добавленную стоимость,

В данной ситуации организация после принятия объекта НМА к бухгалтерскому учету могла произвести вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе использования объекта НМА в производстве продукции, облагаемой НДС, могла начислять по нему амортизацию.

Если в дальнейшем организация начнет использовать данный объект для производства продукции, освобожденной от обложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к нематериальным активам восстановлению подлежат суммы НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости указанных нематериальных активов.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость объектов НМА, а должны учитываться в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором нематериальные активы начинают использоваться организацией для производства продукции, освобожденной от обложения НДС.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет данной организацией.

Возможна также ситуация, когда организация приобретает объект НМА и первоначально использует его для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а в дальнейшем передает этот объект в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации.

В данной ситуации организация после принятия объекта НМА к учету могла произвести вычет НДС в полном объеме, а затем в процессе использования объекта НМА в производстве продукции, облагаемой НДС, могла начислять по нему амортизацию.

Если в дальнейшем организация передаст этот объект в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет **восстановить суммы НДС**, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г, в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к нематериальным активам восстановлению подлежат суммы НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости указанных нематериальных активов,

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором объект ЧМА был передан другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных нематериальных активов.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал объект НМА, при условии использования полученного объекта НМА для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

Учет нематериальных активов в указанных выше случаях осуществляется в том же порядке, что и учет основных средств в аналогичных случаях, поэтому примеры восстановления НДС и его отражения в учете можно посмотреть в п. 5 гл. 5 настоящего пособия.

Ранее отмечалось, что порядок отражения в учете нематериальных активов зависит от формы заключаемых сделок. Например, от формы заключаемых сделок зависит отражение в бухгалтерском учете приобретенной программы для ЭВМ или базы данных.

В случаях, когда организация приобретает исключительные авторские права на программы для ЭВМ или базы данных по авторским договорам, приобретенные права подлежат учету в составе нематериальных активов в соответствии с нормами ПБУ 14/2000.

Во всех остальных случаях расходы по приобретению программ для ЭВМ и баз данных включаются в состав нематериальных активов, а признаются расходами организации.

Рассмотрим случаи, когда расходы по приобретению программ для ЭВМ и баз данных в состав нематериальных активов не включаются и признаются расходами организации.

Для целей бухгалтерского учета расходы на приобретение программ для ЭВМ и баз данных в соответствии с п. 5 и п. 7 ПБУ 10/99 относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу «Прочие затраты».

Как правило, приобретенные программы для ЭВМ или базы данных используются организацией в течение определенного (более одного месяца) периода времени, от продолжительности периода использования программ для ЭВМ и баз данных, а также от условий их приобретения зависит порядок бухгалтерского учета расходов на их приобретение.

В соответствии с условиями договоров оплата за программы для ЭВМ или базы данных может производиться в виде разового фиксированного платежа или в виде периодических платежей в течение всего срока их использования.

Если оплата за программы для ЭВМ или базы данных производится периодическими платежами (например, ежемесячно), то эти платежи могут в полном объеме включаться в доходы организации за отчетный период.

В бухгалтерском учете расходы на приобретение программ для ЭВМ или баз данных отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу для производственных организаций) в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

В конце отчетного месяца указанные расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. Списание указанных расходов отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

В соответствии с п. 2 ст. 171 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении программ для ЭВМ (баз данных), могут быть предъявлены к налоговому вычету на основании выставленных счетов-фактур и после их принятия на учет.

Учет затрат на приобретение программ для ЭВМ или баз данных в данном случае можно отразить следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислен очередной ежемесячный платеж за программу для ЭВМ (базу данных) (включая НДС)	60	51
2	Отнесена на затраты сумма периодического платежа (без учета НДС), относящаяся к отчетному месяцу	20, 26, 44	60
3	Отражена сумма НДС, уплаченная в составе производственного платежа	19	60
4	Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы на приобретение программ для ЭВМ (баз данных), относящиеся к отчетному месяцу	90-2	20, 26, 44

Если использование программы для ЭВМ или баз данных будет осуществляться в течение длительного времени (например, в течение года), то и получение экономической выгоды ожидается организацией в течение нескольких отчетных периодов. Такие расходы при их единовременной оплате на основании п. 19 ПБУ 10/99 могут быть распределены между всеми месяцами, приходящимися на период, в котором организация ожидает получения дохода, обусловленного использованием программы для ЭВМ (базы данных).

Установлено, что затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией.

Если расходы на приобретение программы для ЭВМ или базы данных оплачены единовременно в виде фиксированного платежа, то их учет осуществляется по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов по учету расчетов.

Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно по месяцам, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

При использовании первого способа и в зависимости от назначения расходы, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», ежемесячно списываются в доле, относящейся к отчетному месяцу, в дебет счетов по учету затрат на производство (расходов на продажу).

Избранный организацией порядок списания расходов будущих периодов должен быть отражен в учетной политике организации.

Сумму НДС, предъявленную продавцом программы для ЭВМ (базы данных), организация имеет право принять к вычету. При этом предъявленная поставщиком сумма НДС подлежит вычету в полном объеме в том периоде, когда программа для ЭВМ (база данных) была принята к учету на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Для данного случая учет затрат на приобретение программ для ЭВМ или баз данных можно отразить следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
1.	Перечислена полная оплата за программу для ЭВМ (базу данных), предназначенную для использования в течение одного года (включая НДС)	60	51
2	Расходы на приобретение программы для ЭВМ (баз данных) без учета НДС приняты к учету в составе расходов будущих периодов	97	60

1	2	3	4
3	Отражена сумма НДС по расходам на приобретение программы для ЭВМ (базы данных)	19	60
4	Предъявлена к вычету вся сумма НДС, уплаченная при приобретении программы для ЭВМ (базы данных)	68-2	19
5	Включена в состав расходов 1/12 часть затрат на приобретение программ для ЭВМ (баз данных), относящаяся к отчетному месяцу (ежемесячно в течение года)	20, 26, 44	97
6	В течение года ежемесячно: списана на себестоимость продаж часть расходов на приобретение программы для ЭВМ (баз данных)	90-2	20, 26, 44

В аналогичном порядке учитываются расходы на обслуживание и обновление программ для ЭВМ и баз данных.

## 6.2. Учет нематериальных активов, созданных (изготовленных) силами организации

Первичными документами, подтверждающими создание объектов НМА, являются:

- документы (расчетно-платежные ведомости, счета, счета-фактуры и т.д.), подтверждающие материальные и иные расходы, связанные с созданием объектов НМА;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов и др.;
- акт приемки созданного объекта в состав нематериальных активов;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1.

**Первоначальной стоимостью** нематериальных активов, созданных самой организацией, признается сумма всех фактических расходов на создание (изготовление) нематериальных активов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых улогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К расходам на создание (изготовление) НМА относятся:

- материальные ресурсы;
- заработная плата работников, занятых созданием НМА;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- суммы амортизации основных средств и нематериальных активов, используемых при создании объектов НМА;
- услуги сторонних организаций;
- различные пошлины и сборы, связанные с получением патентов, свидетельств на объекты НМА и др.

Организация помимо учета фактических затрат на создание НМА должна получить документы, подтверждающие право организации на созданный нематериальный актив (например, свидетельство на товарный знак, патент на промышленный образец, свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ или базы данных и т.д.).

Для учета затрат на создание нематериальных активов и калькулирования их первоначальной стоимости используется субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов» - ету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При принятии объекта НМА к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-5), относятся на дебет счета 04 «Нематериальные активы».

**Налоговые аспекты.** В соответствии с НК РФ расходы организации по созданию амортизируемого имущества (в том числе нематериальных активов) относятся к расходам, учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Указанные расходы образуют первоначальную стоимость нематериальных активов, которая впоследствии погашается путем начисления амортизации.

Для целей налогового учета первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

К фактическим расходам на создание, изготовление нематериальных активов отнесены материальные расходы, расходы на оплату труда, расходы на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств.

Суммы налога на добавленную стоимость по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на создание НМА силами самой организации, подлежат вычету в обычном порядке.

В бухгалтерском учете операции по созданию самой организацией объекта НМА (например, базы данных) при отсутствии услуг сторонних организаций можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС), приобретенным для создания базы данных	10	60
2	Отражена сумма НДС со стоимости материалов	19	60
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4	Отпущены материалы на создание базы данных	08-5	10
5	Отражены затраты на создание базы данных: - начислена амортизация объекта НМА, используемого при создании базы данных; - начислена амортизация объекта ОС, используемого при создании базы данных; - начислена заработная плата работникам, занятым созданием базы данных; - начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников, занятых созданием базы данных, и др.	08-5 08-5 08-5 08-5	05 02 70 69
6	Начислена государственная пошлина за рассмотрение заявки на официальную регистрацию базы данных	08-5	68
7	Уплачена государственная пошлина за рассмотрение заявки на официальную регистрацию базы данных	68	51
8	Начислена государственная пошлина за внесение в Реестр баз данных сведений об официальной регистрации базы данных	08-5	68
9	Уплачена государственная пошлина за внесение в Реестр баз данных сведений об официальной регистрации базы данных	68	51
10	Начислена государственная пошлина за выдачу свидетельства об официальной регистрации базы данных	08-5	68
11	Уплачена государственная пошлина за выдачу свидетельства об официальной регистрации базы данных	68	51
12	Объект НМА (исключительное право на базу, данных) принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5
13	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по приобретенным материалам	68	19

### 6.3. Учет нематериальных активов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации

Первичными документами, подтверждающими получение объектов НМА от учредителей, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объектов НМА, вносимых учредителями в счет вклада в уставный капитал организации;
- акт независимого оценщика об оценке объекта НМА (в случае необходимости);
- счет и счет-фактура о стоимости проведения оценки нематериальных активов независимым оценщиком;
- акт приемки полученного объекта в состав нематериальных активов;
- документы (счета и, счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с поступлением объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации и приведением их в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1.

**Первоначальная стоимость** нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный капитал не признаются доходами организации.

При поступлении объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации стоимость этих объектов предварительно отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал).

При принятии объектов НМА к бухгалтерскому учету сформированная на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» первоначальная стоимость объектов списывается в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

**Налоговые аспекты.** Налоговым законодательством установлено, что стоимость нематериальных активов, поступающих от учредителей в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, не признается доходом организации и не подлежит обложению НДФЛом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Для целей налогового учета объекты НМА, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, должны приниматься к учету по **остаточной** стоимости полученных объектов.

Остаточная стоимость получаемых объектов НМА определяется по данным налогового учета у передающей организации на дату перехода права собственности на указанные объекты.

В тех случаях, когда в организацию поступает новый объект НМА, то его стоимость для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта, подтвержденной документами передающей стороны.

В таких случаях, как правило, объект НМА не использовался в производственных целях и для управленческих нужд, амортизация по нему не начислялась, сумма НДС, уплаченная продавцу объекта НМА, к вычету не предъявлялась и была учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта НМА.

В таких случаях и при условии, что денежная оценка объекта НМА, согласованная учредителями, равна первоначальной стоимости вносимого объекта НМА, операции по признанию объекта НМА в счет вклада в уставный капитал организации могут быть отражены в учете следующими проводками:



№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный (складочный) капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость объекта НМА, поступившего в счет вклада в уставный (складочный) капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	08-5	75-1
3	Принят к учету по первоначальной стоимости поступивший объект НМА	04	08-5

В тех случаях, когда в организацию поступает объект НМА, который до момента его передачи использовался в производственных целях или для управленческих нужд, то его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта, подтверждаемой документами передающей стороны.

Если принимающая организация не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества или какой-либо его части, то стоимость этого имущества либо его части признается равной нулю.

В таких случаях, как правило, объект НМА до момента передачи использовался передающей организацией в производстве продукции, по нему начислялась амортизация и сумма НДС, уплаченная продавцу, предъявлялась к вычету после принятия объекта НМА к учету, а не была учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи такого объекта НМА в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту НМА.

Применительно к нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых нематериальных активов.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором нематериальные активы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Для этого сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных нематериальных активов.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал нематериальные активы, при условии использования полученных нематериальных активов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость. Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации.

Учет нематериальных активов в рассматриваемом случае осуществляется в том же порядке, что и учет основных средств в аналогичном случае, поэтому пример восстановления НДС и его отражения в учете можно посмотреть в п. 5 гл. 5 настоящего пособия.

Общий порядок учета различных видов имущества и имущественных прав, получаемых в счет вклада в уставный капитал организации, также изложены в гл. 16.

#### **6.4. Учет организационных расходов**

Рассматривая операции, связанные с поступлением объектов НМА в счет вклада в уставный капитал организации, специально следует остановиться на организационных расходах как одном из видов нематериальных активов.

К организационным расходам можно отнести производимые на стадии создания организации расходы по нотариальному заверению копий учредительных документов организации, образцов подписей на банковских карточках, расходы, связанные с изготовлением печати организации и др.

Эти расходы признаются организационными только в том случае, когда они признаны в соответствии с учредительным договором вкладом одного из учредителей в уставный капитал организации.

В этом случае операции по учету организационных расходов будут аналогичны операциям по учету объектов НМА, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации, будут отражаться следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражены организационные расходы, признанные в качестве вклада в уставный капитал (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	08-5	75-1
2	Организационные расходы приняты к учету по первоначальной стоимости в состав нематериальных активов	04	08-5

Если указанные выше расходы возникли и были оплачены уже в процессе функционирования организации, то они подлежат учету по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами по учету расчетов.

#### 6.5. Учет безвозмездно полученных нематериальных активов

Первичными документами, подтверждающими безвозмездное получение объектов НМА, являются:

- акт приема полученного объекта в состав нематериальных активов с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта;
- счет-фактура на безвозмездно полученный объект НМА;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1.

**Первоначальная стоимость** нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.

Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Для целей бухгалтерского учета объекты НМА, полученные организацией безвозмездно, в том числе по договору дарения, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, следует учитывать по кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Принятые к бухгалтерскому учету безвозмездно полученные объекты НМА отражаются по дебету счета учета нематериальных активов в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Суммы по безвозмездно полученным объектам НМА, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» постепенно – по мере начисления амортизации нематериальных активов

В общем случае операции, связанные с безвозмездным получением объекта НМА, отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена текущая рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта НМА на дату принятия к учету	08	98-2
2	Безвозмездно полученный объект НМА принят к бухгалтерскому учету	04	08
3	Начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту НМА	20	05
4	Отражена в составе внереализационных доходов организации часть рыночной стоимости безвозмездно полученного объекта НМА (в сумме начисленной амортизации и т.д. до выбытия объекта НМА)	98-2	91-1

Налоговые аспекты. Активы (в том числе нематериальные активы), полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль.

Как и для основных средств, несмотря на то, что стоимость безвозмездно полученных объектов НМА не отражается в момент их получения через счет по учету внереализационных доходов, организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю рыночную стоимость безвозмездно полученных НМА.

Иными словами, для налогового учета стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не постепенно по мере начисления амортизации в течение его срока полезного использования.

Кроме того, для целей налогового учета стоимость безвозмездно полученных объектов НМА включается в состав внереализационных доходов по *рыночной стоимости, но не ниже их остаточной стоимости.*

Таким образом, налоговое законодательство обязывает организации, безвозмездно получившие объекты НМА, в целях налогообложения учитывать ту стоимость (остаточную или рыночную), которая является большей на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Для этого информация об остаточной стоимости получаемых организацией объектов НМА по данным бухгалтерского учета передающей организации должна указываться в документах о передаче.

Налоговым законодательством передача права собственности на нематериальные активы на безвозмездной основе признается их реализацией, поэтому операции по безвозмездной передаче нематериальных активов подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

При реализации нематериальных активов на безвозмездной основе налоговая база по НДС определяется как стоимость указанных нематериальных активов, исчисленная исходя из *рыночных (договорных)* цен и без включения налога на добавленную стоимость.

Плательщиком НДС при безвозмездной передаче объекта НМА является сторона, его передающая.

При безвозмездной передаче объекта НМА передающая сторона должна составить счет-фактуру установленной формы, которая выписывается на текущую рыночную стоимость этого объекта.

Безвозмездно полученное имущество должно учитываться принимающей организацией по стоимости, включающей суммы НДС, уплаченные передающей стороной.

Сторона, принимающая безвозмездно полученное имущество, не имеет права на вычет НДС и поэтому не выделяет сумму налога и учитывает его в составе стоимости полученного имущества.

Счета-фактуры, полученные при безвозмездной передаче имущества и имущественных прав (в том числе нематериальных активов), в книге покупок у организации-получателя не регистрируются.

## 6.6. Учет деловой репутации организации

Деловая репутация организации определяется в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации 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).

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Положительная деловая репутация организации отражается в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость активов и обязательств организации по бухгалтерскому балансу на дату покупки	01, 07, 08, 10, 43 и др.	76
2	Отражена <i>положительная</i> деловая репутация организации (в виде разницы между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации)	04	76

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п., и учитывать как доходы будущих периодов.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость активов и обязательств организации по бухгалтерскому балансу на дату покупки	01, 07, 08, 10, 43 и др.	76
2	Отражена <i>отрицательная</i> деловая репутация организации (в виде разницы между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации)	04	98

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

**Пример 1.** Допустим, что организация на аукционе приобрела предприятие по покупной стоимости 100 960 тыс. руб. Оценочная (начальная) стоимость приобретенного предприятия составляла 100 млн. руб. Разница между покупной и оценочной стоимостью предприятия составляет 960 тыс. руб. и представляет собой положительную деловую репутацию.

В учете положительная деловая репутация предприятия отразится проводкой:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена положительная деловая репутация организации (в виде разницы между покупной и оценочной стоимостью)	04	51	960 000

### 6.7. Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов

Согласно ПБУ 14/2000 организация-правообладатель может **на основании** соответствующих **договоров** предоставить другим организациям **право на использование** принадлежащих ему объектов интеллектуальной собственности.

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации-пользователю при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя.

Начисление амортизации по объектам НМА, предоставленным в пользование, производится организацией-правообладателем.

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре.

Отметим, что Планом счетов забалансовый счет для учета объектов НМА, полученных в пользование, не предусмотрен. Однако согласно Инструкции по применению Плана счетов организация может самостоятельно открыть такой счет.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Пример 2. Допустим, что организация приобрела по авторскому договору неисключительные права на использование программного обеспечения сроком на три года. Исключительное авторское право на программное обеспечение сохранено за правообладателем.

В соответствии с условиями договора организация ежеквартально в течение трех лет выплачивает правообладателю сумму в размере 17 700 руб., в том числе НДС - 2700 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Перечислен очередной платеж правообладателю за право на использование программного обеспечения (включая НДС)	76	51	17 700
2	Списана на расходы отчетного периода сумма периодического платежа за право на использование программного обеспечения (без учета НДС)	26	76	15 000
3	Отражен НДС от суммы, уплаченной правообладателю	19	76	2700
4	Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС	68-1	19	^2700

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете организацией-пользователем как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Пример 3. Допустим, что в январе 2006 г. организация приобрела по договору неисключительные права на использование базы данных стоимостью 84 960 руб., в том числе НДС - 12 960 руб. Срок полезного использования базы данных, исходя из срока действия договора, составляет 3 года. Исключительное авторское право на базу данных сохранено за организацией-продавцом.

Оплата приобретенных прав была произведена организацией одновременно в феврале 2006 г. При получении права на использование базы данных организация в январе 2006 г. учитывает его стоимость на забалансовом счете. Затем с февраля 2006 г. организация отражает в бухгалтерском учете следующие операции:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Произведен полный платеж за предоставленное право на использование базы данных (включая НДС)	60	51	84 960
2	Отнесена на расходы будущих периодов сумма платежа за право на использование базы данных (без учета НДС)	97	60	72 000
3	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом прав на использование базы данных	19	60	12 960
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная продавцу прав (после принятия базы данных к учету на счете 97)	68	19	12 960
5	Списана на текущие затраты ежемесячная часть суммы платежа за право на использование базы данных (72 000 руб. : 3 года : 12 мес. = 2000 руб.)	26	97	2000

В дальнейшем ежемесячно в течение трех лет организация отражает в учете пятую по счету бухгалтерскую проводку.

## 7. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации.

**Амортизация** - это потеря стоимости нематериальных активов в течение всего их срока полезного использования, отражаемая путем постепенного переноса первоначальной стоимости нематериальных активов на себестоимость выпускаемой продукции в торговых организациях - на расходы на продажу).

Порядок и способы начисления амортизации объектов НМА регламентируются нормами ПБУ 14/2000.

Для коммерческих организаций посредством амортизации погашается стоимость объектов НМА любого вида.

Срок **полезного использования** - это период, в течение которого использование объекта нематериальных активов призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации.

Организации могут самостоятельно определять срок полезного использования объектов НМА исходя из тех или иных условий.

Срок полезного использования объекта НМА определяется организацией при принятии ее к бухгалтерскому учету исходя из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Для объектов НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

С учетом изложенного организация может применять три способа определения срока полезного использования объекта НМА.

Первый способ. Срок полезного использования объекта НМА совпадает со сроком действия охранного документа (патента, свидетельства и т.п.) или лицензионного договора. В этом случае необходимо знать сроки действия патентов, свидетельств и других охранных документов, а также сроки действия лицензионных договоров (сроки должны быть указаны в договоре).

Сроки действия основных охранных документов представлены ниже:

№ п/п	Охранный документ	Срок действия документа
1	Патент на изобретение	20 лет
2	Патент на промышленный образец	10 лет
3	Патент на полезную модель	5 лет
4	Патент на селекционное достижение	30 лет
5	Свидетельство на товарный знак	у 10 лет
6	Свидетельство на право пользования наименованием места происхождения товара	10 лет

Второй способ. Организация самостоятельно определяет ожидаемый срок полезного использования объекта НМА, в течение которого она может получать экономические выгоды, и утверждает его приказом или распоряжением руководителя организации.

Третий способ. Организация не имеет возможности самостоятельно определить срок полезного использования объекта НМА. В этом случае нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

При использовании любого из вариантов срок полезного использования объектов НМА не может превышать срок деятельности организации.

Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизации производится до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

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

Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Установлены следующие способы начисления амортизации нематериальных активов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

Организация должна использовать для каждого объекта НМА только один из способов начисления амортизации, который определяется в момент принятия его на учет и не меняется в течение всего срока полезного использования или до его выбытия. Следует иметь в виду, что по двум нематериальным активам одного вида, приобретенным в одно и то же время, не могут применяться два разных способа начисления амортизации.

Порядок определения годовой суммы амортизационных отчислений при использовании того или иного способа начисления амортизации объектов НМА установлен нормами ПБУ 14/2000.

**При линейном способе** годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

**При способе уменьшаемого остатка** годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

**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 НМА и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта НМА.

Все три способа начисления амортизации НМА аналогичны соответствующим способам, используемым при начислении амортизации объектов основных средств. В связи с этим конкретные примеры расчета сумм амортизационных отчислений по годам не приводятся (примеры расчета подробно изложены в гл. 5).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления амортизации в размере 1/12 годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

В отличие от основных средств амортизационные отчисления по нематериальным активам можно отражать в бухгалтерском учете одним из двух способов: путем **накопления** соответствующих сумм на отдельном счете либо путем **уменьшения** первоначальной стоимости объекта НМА.

При **первом способе** для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМА (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»), применяется счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Ежемесячно начисляемые суммы амортизации объектов НМА отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу - для организаций -орговли).

При выбытии объектов НМА сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности.

В бухгалтерском учете отдельные операции по начислению амортизации объектов НМА "си использовании первого способа отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому при строительстве объекта основных средств хозяйственным способом	08-3	05
2	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном производстве (при выполнении работ, услуг)	20	05
3	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому во вспомогательных производствах	23	05
4	Начислена амортизация по объекту НМА общепроизводственного назначения	25	05
5	Начислена амортизация по объекту НМА общехозяйственного назначения	26	05
6	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в организациях торговли	44	05



При *втором способе* суммы амортизационных отчислений уменьшают первоначальную стоимость объекта НМА и списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу - для организаций торговли).

Второй способ обязательно должен применяться при начислении амортизации по организационным расходам и приобретенной положительной деловой репутации организации.

Начисление амортизации по организационным расходам при использовании второго способа отражается следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислены амортизационные отчисления по организационным расходам (ежемесячно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации)	26	04
2	Начислены амортизационные отчисления по положительной деловой репутации (ежемесячно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации)	20, 26	04

Амортизационные отчисления по организационным расходам отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

В аналогичном порядке амортизируется в течение двадцати лет приобретенная положительная деловая репутация организации.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислены амортизационные отчисления по организационным расходам (ежемесячно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации)	26	04
2	Начислены амортизационные отчисления по положительной деловой репутации (ежемесячно в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации)	20, 26	04

Если амортизационные отчисления по каким-либо объектам НМА отражаются в учете путем уменьшения их первоначальной стоимости, то после полного погашения этой стоимости данные объекты продолжают отражаться в бухгалтерском учете (до прекращения срока действия патента, свидетельства и др.) в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Например, такая ситуация может возникнуть в случае продления срока действия патента или свидетельства уже после погашения первоначальной стоимости объекта НМА.

**Пример 4.** Допустим, что организация владела правами, вытекающими из патента на полезную модель, срок действия которого истек в марте 2005 г. Амортизационные отчисления организация отражала в учете путем уменьшения первоначальной стоимости данного объекта НМА до полного погашения этой стоимости. Затем действие этого патента было продлено на три года. Организация условно оценила продленный патент в 3000 руб.

В бухгалтерском учете операция по условной оценке патента будет отражена следующей проводкой:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена <b>сумма</b> условной оценки патента на полезную <b>модель</b>	04	91	3000

Налоговые аспекты. С 1 января 2002 г. с порядок начисления амортизации нематериальных активов для целей налогообложения регламентируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

**Для объектов НМА, как и для объектов основных средств, разрешено применение для целей налогообложения двух методов начисления амортизации:**

- **линейного метода;**
- **нелинейного метода.**

При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта нематериальных активов определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

При применении нелинейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта НМА определяется как произведение остаточной стоимости объекта НМА и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Остаточная стоимость объекта НМА определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта НМА достигнет 20% от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему /счисляется в следующем порядке:

- остаточная стоимость объекта НМА в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта НМА определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

Для целей налогообложения второй метод начисления амортизации можно использовать только для тех нематериальных активов, которые были приняты к учету после 1 января 2002 г.

Для налогового учета нематериальные активы и основные средства отнесены к амортизируемому имуществу. Оба метода начисления амортизации НМА аналогичны соответствующим методам, используемым при начислении амортизации основных средств, и поэтому здесь не рассматриваются (конкретные примеры по этим методам начисления амортизации подробно изложены в гл. 5).

Выбранные для целей бухгалтерского учета способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов организация должна отразить в учетной политике организации.

Аналогично выбранные для налогового учета методы амортизации объектов НМА должны быть отражены в учетной политике для целей налогообложения.

На малых предприятиях учет нематериальных активов рекомендуется вести обособленно на счете 01 «Основные средства» (например, на субсчете «Нематериальные активы»), а учет амортизации нематериальных активов - обособленно на счете 02 «Амортизация основных средств» (например, на субсчете «Амортизация нематериальных активов»).

Затраты по приобретенным и объектам НМА также предварительно учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При принятии нематериальных активов к учету затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», в размере фактических расходов на их приобретение или создание списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства» (субсчет «Нематериальные активы»).

## 8. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Основаниями для списания стоимости объектов НМА служат:

- прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов;
- уступка (продажа) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

### 8.1. Учет выбытия нематериальных активов при их списании

Выбытие нематериальных активов в результате их списания происходит в основном по истечении срока их полезного использования и если они полностью амортизированы;

Операции по любому выбытию объектов НМА, как и операции, отражающие поступление нематериальных активов в организацию, должны учитываться на счете 04 «Нематериальные активы».

Однако, в отличие от выбытия основных средств, для учета выбытия НМА не предусматривается открытие отдельного субсчета типа «Выбытие нематериальных активов».

В случаях, когда амортизационные отчисления по выбывающим объектам НМА отражались в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Списание сумм накопленных амортизационных отчислений по выбывающему объекту НМА производится непосредственно на счет 04 «Нематериальные активы».

Иными словами, при списании объектов НМА их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной амортизации.

После окончания процедуры списания объекта НМА его остаточная стоимость списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание объекта НМА должно быть оформлено приказом руководителя организации и актом на его списание. В акте на списание указывается причина выбытия объекта НМА.

На основании оформленного акта на списание объекта НМА, переданного бухгалтерской службе, в карточке формы № НМА-1 производится отметка о списании этого объекта.

Доходы и расходы от списания объектов НМА относятся на финансовые результаты организации и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

В бухгалтерском учете операция по списанию объекта НМА после истечения срока его полезного использования (т.е. после его полной амортизации) отражается по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Списание объекта НМА до истечения срока его полезного использования можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана амортизация, начисленная по выбывшему объекту НМА	05	04
2	Списана остаточная стоимость выбывшего объекта НМА	91-2	04
3	Определен финансовый результат (убыток) от списания объекта НМА	99	91-9

### 8.2. Учет выбытия нематериальных активов при их уступке (продаже)

Основными документами, подтверждающими продажу объектов НМА и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- договор уступки объекта НМА;
- счет-фактура на проданный объект НМА;
- акт выбытия объекта НМА;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1 с указанием причины выбытия объекта НМА.

Экономический смысл реализации объектов НМА - это их продажа, а юридический смысл реализации - потеря определенных прав.

Продажа (уступка) объектов НМА осуществляется на основе различных договоров, которые подробно рассмотрены в п. 2 настоящей главы.

При продаже организацией нематериальных активов цена продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя).

Поступления от продажи нематериальных активов относятся к операционным доходам и отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Для учета выбытия объектов НМА в результате их продажи используется счет 04 «Нематериальные активы», в кредит которого переносится сумма накопленной амортизации.

По окончании процедуры выбытия объекта НМА его остаточная стоимость, выявленная на счете 04 «Нематериальные активы», списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

На этом же счете выявляется финансовый результат от продажи нематериальных активов. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли / убытки». Оплата за нематериальные активы, полученная от покупателя, отражается в учете по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Налоговые аспекты. Рыночная цена продаваемого объекта НМА должна включать в себя сумму НДС, так как операция по продаже объектов НМА подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в связи с продажей объекта НМА, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Для целей налогового учета расходы, связанные с продажей амортизируемого имущества (в том числе объектов НМА), учитываются, т.е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Иными словами, организация вправе уменьшить доходы от реализации такого имущества на сумму расходов, непосредственно связанных с его продажей. Применительно к объектам нематериальных активов в состав этих расходов включаются остаточная стоимость амортизируемого имущества и расходы, связанные с его продажей.

В бухгалтерском учете операции по продаже объекта НМА можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена продажная стоимость объекта НМА	62	91-1
2	Отражена сумма НДС от продажной стоимости объекта НМА	91-2	68-1
3	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту продажи	05	04
4	Списана остаточная стоимость проданного объекта НМА	91-2	04
5	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи объекта НМА (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
6	Получена оплата за проданный объект НМА (включая НДС)	51	62

### 8.3. Учет выбытия нематериальных активов при передаче их в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады (в том числе нематериальными активами) в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации.

Передача объектов НМА в уставный (складочный) капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Основными документами, подтверждающими передачу объекта НМА в уставный капитал другой организации и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объекта НМА, вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал организации;
- акт выбытия объекта НМА;
- карточка учета нематериальных активов формы № НМА-1 с указанием причины выбытия объекта НМА.

Учет финансовых вложений организации в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения».

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны приниматься к учету по первоначальной стоимости.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

В случае передачи в счет вклада объектов НМА под этой стоимостью понимается их первоначальная или остаточная стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

С учетом изложенного задолженность по вкладу в уставный капитал отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета финансовых вложений (субсчет 58-1) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА.

Предоставление вклада, т.е. непосредственная передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал в размере его остаточной стоимости, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

Для учета выбытия объектов НМА при их передаче в счет вклада в уставный капитал используется счет 04 «Нематериальные активы», в кредит которого переносится сумма накопленной амортизации.

Налоговые аспекты. В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ расходы организации, в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Для целей налогового учета при передаче имущества в уставный (складочный) капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны.

При этом передаваемые в качестве вклада в уставный (складочный) капитал объекты НМА в целях налогообложения должны учитываться по их **остаточной** стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

В этой же оценке учитывается имущество в налоговом учете у получающей стороны, стоимость которого должна быть подтверждена документально.

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Так как операции по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, то суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении нематериальных активов либо фактически уплаченные при ввозе нематериальных активов на территорию РФ, должны учитываться в стоимости нематериальных активов в случае, если они предназначены для передачи в уставный (складочный) капитал другой организации.

В случае, когда организации заранее известно, что новый приобретенный объект НМА сразу же будет передан в уставный (складочный) капитал другой организации, предъявленная поставщиком сумма НДС должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта НМА.

В этих случаях стоимость передаваемого объекта НМА для целей налогового учета принимается равной первоначальной стоимости объекта.

В таких случаях объект НМА, как правило, не должен использоваться в производственных целях или для управленческих нужд, амортизация по нему не должна начисляться, сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА, к вычету не должна предъявляться и должна быть учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта НМА.

Пример 5. Допустим, что организация приобрела объект НМА по стоимости 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб. Объект не использовался в производстве, амортизация по нему не начислялась, и сразу же после его принятия к учету был передан в уставный (складочный) капитал другой организации. В данном случае организации заранее было известно, что данный объект будет передан в уставный (складочный) капитал другой организации, и поэтому предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в его первоначальной стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам продавца (без учета НДС)	08-5	60	50 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60	9000
3	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	59 000
4	Предъявленная продавцом сумма НДС учтена в стоимости приобретенного объекта НМА	08-5	19-2	59 000
5	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5	59 000
6	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76	59 000
7	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта НМА)	76	04	59 000

В тех случаях, когда организация передает объект НМА, который будет использоваться в производственных целях или для управленческих нужд, то его стоимость для целей налогового учета принимается равной остаточной стоимости объекта.

В этих случаях, как правило, объект НМА до момента передачи использовался передающей организацией в производстве продукции, по нему начислялась амортизация и сумма НДС, уплаченная продавцу, предъявлялась к вычету после принятия объекта НМА к учету, а не была учтена в первоначальной стоимости передаваемого объекта.

В соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи такого объекта НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту НМА.

Применительно к нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости передаваемых нематериальных активов.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором нематериальные активы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных нематериальных активов.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.

**Пример 6.** Допустим, что первоначальная стоимость передаваемого объекта НМА составляет 50 000 руб. НДС в сумме 9000 руб. после принятия объекта НМА к учету был предъявлен к вычету в полной сумме.

Срок полезного использования объекта - 4 года. До момента передачи объект НМА один год использовался в производстве. За время эксплуатации объекта по нему линейным способом была начислена амортизация в сумме 12 500 руб.

В соответствии с налоговым законодательством в данном случае передающей организации необходимо восстановить сумму НДС пропорционально остаточной (балансовой) стоимости передаваемого объекта НМА.

По условиям примера остаточная стоимость объекта НМА на момент его передачи в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации составляет 37 500 руб. (50 000 руб. - 12 500 руб.), или 75% от его первоначальной стоимости.

Таким образом, при передаче объекта НМА необходимо восстановить ранее предъявленный к вычету НДС на 75%, или на сумму 6750 руб. (9000 руб. x 75%).

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<b>Операции, отражаемые при принятии объекта НМА на учет</b>				
1	Отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам продавца (без учета НДС)	08-5	60	50 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом объекта НМА	19-2	60	9000
3	Произведена оплата за объект НМА (включая НДС)	60	51	59 000
4	Объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости	04	08-5	50 000
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту НМА	68-1	19-2	9000
<b>Операции, отражаемые в процессе использования объекта НМА в производстве</b>				
6	Отражена сумма амортизации объекта НМА (амортизация начисляется ежемесячно с момента принятия объекта НМА к учету до момента его передачи в уставный капитал другой организации)	20	05	12 500
<b>Операции, отражаемые при передаче объекта НМА в уставный капитал</b>				
7	Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта НМА (сторно)	68-1	19-2  -	6750
8	Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68-1	51	6750
9	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76	37 500

1	2	3	4	5
10	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи	05	04	12 500
11	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04	37 500
12	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	91-2	19-2	6750

Учет всех видов финансовых вложений (в том числе передача объектов НМА в счет заклада в уставный капитал другой организации) подробно изложен в гл. 12.

#### 8.4. Учет выбытия нематериальных активов при их безвозмездной передаче

Первичными документами, подтверждающими выбытие объекта НМА при их безвозмездной передаче и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- акт выбытия объекта НМА с приложением договора дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к бухгалтерскому учету этого объекта;
- счет-фактура на безвозмездно переданный объект НМА.

На основании акта выбытия бухгалтерская служба организации производит соответствующую запись в карточке учета переданного объекта (форма № НМА-1) и прилагает указанную карточку к этому акту.

При безвозмездной передаче имущества между передающей организацией и принимающей организацией должен быть составлен договор дарения.

При безвозмездной передаче имущества цена реализации объектов НМА равна нулю и у организации будет возникать убыток от такой сделки даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов НМА.

Безвозмездная передача объектов НМА другим организациям и лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации.

В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче объектов НМА, практически аналогичны проводкам, отражающим продажу объектов НМА. Основное отличие в том, что цена реализации при безвозмездной передаче объектов НМА равна нулю.

Для учета выбытия объектов НМА в результате их безвозмездной передачи также используется счет 04 «Нематериальные активы», в кредит которого переносится сумма накопленной амортизации.

По окончании процедуры выбытия объекта НМА его остаточная стоимость, выявленная на счете 04 «Нематериальные активы», списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

**Налоговые аспекты.** Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи объекта НМА не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, передача объекта НМА на безвозмездной основе также подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость безвозмездно передаваемого объекта нематериальных активов.

При безвозмездной передаче объекта НМА, ранее учтенного по стоимости, включающей уплаченный НДС, налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемого объекта с учетом НДС и остаточной стоимостью объекта.

При безвозмездной передаче объектов НМА плательщиком НДС является сторона, его передающая. При этом передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Счет-фактура при безвозмездной передаче объекта НМА должен быть выписан на рыночную стоимость этого объекта.



В бухгалтерском учете операции по безвозмездной передаче объекта НМА могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи	05	04
2	Списана остаточная стоимость безвозмездно переданного объекта НМА	91-2	04
3	Начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданного объекта НМА	91-2	68-1
4	Определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи объекта НМА (в составе конечного финансового результата)	99	91-9

## 9. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Проведение инвентаризации объектов НМА осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые должны применяться с учетом постановления Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Инвентаризация нематериальных активов осуществляется инвентаризационными комиссиями при обязательном участии лиц, ответственных за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих права организации на их использование;
- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете.

Для оформления данных инвентаризации нематериальных активов применяется **инвентаризационная опись нематериальных активов** (форма № ИНВ-1а).

Инвентаризационная опись составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами комиссии и лицом, ответственным за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы.

Один экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у ответственного за сохранность документов лица.

До начала инвентаризации от каждого лица или группы лиц, отвечающих за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть формы.

При выявлении нематериальных активов, не отраженных в бухгалтерском учете, комиссия должна включить их в инвентаризационную опись.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

При выявлении расхождений между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей составляются сличительные ведомости.

Для отражения результатов инвентаризации нематериальных активов, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяется **«Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов»** (форма №ИНВ-18).

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается лицу, ответственному за сохранность документов, удостоверяющих права организации на нематериальные активы.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а "по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

## 10. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ

Для целей бухгалтерского учета правила учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 (далее - ПБУ 17/02).

До введения в действие ПБУ 17/02 указанные расходы относились на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы.

После введения в действие ПБУ 17/02 и внесения изменений в План счетов бухгалтерского учета расходы на НИОКР должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в составе *внеоборотных активов* и учитываться на счете 04 «Нематериальные активы».

С учетом изложенного вопросы бухгалтерского учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы целесообразно рассмотреть в рамках данной главы.

Установленные в ПБУ 17/02 правила должны использоваться только теми организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или/и являются заказчиками указанных работ по **П**: "овору (далее - обобщенно НИОКР).

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением -5,чной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Нормы ПБУ 17/02 применяются в отношении лишь тех НИОКР, по которым получены результаты:

- подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательном порядке;

- не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.

Нормы ПБУ 17/02 не применяются:

- к незаконченным НИОКР;

- к НИОКР, результаты которых учитываются в бухгалтерском учете в качестве нематериальных активов;

- в отношении расходов организации на освоение природных ресурсов, затрат на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы), затрат на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;

- в отношении расходов, связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса.

В качестве *единицы бухгалтерского учета* расходов на НИОКР принимается инвентарный объект.

**Инвентарным объектом** для целей ПБУ 17/02 считается *совокупность расходов по отдельной работе*, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Для целей бухгалтерского учета к расходам на НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

**В** состав расходов при выполнении НИОКР могут включаться:

- стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций и инструментов используемых при выполнении указанных работ;

- затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

- стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований;
- амортизация объектов основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества;
- общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ;
- прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний.

Представленный выше перечень расходов при выполнении НИОКР является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в этот состав расходов, непосредственно связанных с выполнением НИОКР.

В то же время не во всех случаях и не все из указанных выше расходов на НИОКР могут быть признаны в качестве таковых в бухгалтерском учете организации.

Для признания расходов на НИОКР в качестве таковых в бухгалтерском учете необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и/или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

При одновременном соблюдении всех вышеназванных условий расходы на НИОКР признаются таковыми и могут отражаться в виде отдельного объекта бухгалтерского учета.

В случае невыполнения хотя бы одного из условий признания расходов организации в качестве расходов, связанных с выполнением НИОКР, произведенные расходы признаются внереализационными расходами отчетного периода.

Внереализационными расходами отчетного периода также признаются расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата.

Необходимо также иметь в виду, что в случае, если расходы на НИОКР в предшествующих отчетных периодах были признаны внереализационными расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов расходы на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, должны учитываться на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно (например, на отдельном субсчете 04-2 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»).

В процессе осуществления НИОКР расходы по ним предварительно должны учитываться (накапливаться) на специальном субсчете 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Как отмечалось ранее, работы по НИОКР могут выполняться собственными силами данной организации и/или по договору со сторонними организациями, в которых данная организация является заказчиком указанных работ.

В первом варианте, при выполнении НИОКР силами самой организации все расходы на НИОКР отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-8) в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и др.

Для данного варианта документами, подтверждающими расходы на НИОКР, являются требования-накладные, расчетно-платежные ведомости, бухгалтерские справки-расчеты, акты выполненных работ и др.

Во втором варианте, при выполнении НИОКР силами сторонней организации все расходы на НИОКР отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-8) в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Для второго варианта документами, подтверждающими расходы на НИОКР, являются договоры на выполнение научно-исследовательских работ, опытно-конструкторских и технологических работ, акты выполненных работ, бухгалтерские справки-расчеты, счета-фактуры, выписки банка по расчетному счету, платежные поручения и др.

Правоотношения сторон по договорам на выполнение НИОКР регулируются гл. 38 ГК РФ.

При выполнении НИОКР частично силами самой организации и частично силами сторонних организаций расходы на НИОКР отражаются на основе операций, относящихся к первому и второму вариантам.

Суммы налога на добавленную стоимость по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на расходы по НИОКР, подлежат вычету в обычном порядке.

После завершения работ расходы на НИОКР должны приниматься к бухгалтерскому учету по дебету счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2) в сумме фактических затрат.

Принятие расходов на НИОКР к бухгалтерскому учету отражается по дебету счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2) в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-8).

В таком порядке принимаются к учету расходы на НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.

Из приведенных выше условий видно, что расходы на НИОКР могут быть отражены на счете 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2) только после полного завершения НИОКР и наступления момента определенности в полученном результате (подписания акта сдачи-приемки выполненных работ и т.д.).

Принятие к учету расходов на НИОКР (например, выполненных силами самой организации), результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость сырья и материалов, использованных при выполнении НИОКР (без учета НДС)	08-8	10
2	Отражена стоимость работ (услуг) сторонних организаций, использованных при выполнении НИОКР (без учета НДС)	08-8	60
3	Начислена амортизация основных средств, используемых при выполнении НИОКР	08-8	02
4	Начислена амортизация нематериальных активов, используемых при выполнении НИОКР	08-8	05
5	Начислена заработная плата работникам, непосредственно выполняющим НИОКР по трудовому договору	08-8	70
o	Начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников, непосредственно выполняющих НИОКР	08-8	69
	Принят к учету инвентарный объект в виде совокупности расходов по выполненной НИОКР, результаты которой будут использованы для производственных целей или управленческих нужд организации	04-2	08-8

Аналитический учет расходов на НИОКР по счету 04 «Нематериальные активы» должен вестись по видам расходов на НИОКР, по видам работ, договорам (заказам).

Расходы на НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-8) в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Расходы по НИОКР, принятые на учет по дебету счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2), подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности.

Списание расходов на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности отражается по кредиту счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.).

Списание расходов на НИОКР на расходы по обычным видам деятельности должно производиться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

Организации могут самостоятельно определять срок списания расходов на НИОКР на основании ожидаемого срока использования полученных результатов НИОКР, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет.

Кроме того, указанный срок использования не должен превышать срок деятельности организации.

Списание расходов по НИОКР может производиться одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В течение отчетного года списание расходов по НИОКР на расходы по обычным видам деятельности осуществляется *равномерно* в размере 1/12 годовой суммы *независимо* от применяемого способа списания расходов.

При использовании линейного способа списание расходов на НИОКР осуществляется равномерно в течение принятого срока полезного использования.

Пример 1. Допустим, что расходы организации на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР - 5 лет. Для списания расходов по НИОКР организация применяет линейный способ.

При использовании линейного способа в среднем за один год организация может списывать на расходы по обычным видам деятельности 24 000 руб. (120 000 руб. : 5 лет).

В течение одного отчетного года организация может ежемесячно списывать 1/12 годовой суммы, т.е. 2000 руб. (24 000 руб. : 12 мес.).

При линейном способе списания расходов на НИОКР ежемесячно списываемая сумма расходов в течение срока использования результатов НИОКР будет оставаться неизменной.

При использовании второго способа определение подлежащей списанию в отчетном периоде суммы расходов на НИОКР производится исходя из количественного показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения общей суммы расходов по конкретной НИОКР и всего предполагаемого объема продукции (работ, услуг) за весь срок применения результатов данной НИОКР.

Пример 2. Допустим, что расходы организации на выполнение НИОКР составили 120 000 руб. Ожидаемый срок использования результатов НИОКР - 5 лет.

Для списания расходов по НИОКР организация применяет способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Исходя из производственных характеристик предполагаемый объем выпуска продукции за весь ожидаемый срок использования результатов НИОКР, установленный организацией, равен 4 млн. руб.

Соотношение общей суммы расходов по НИОКР и всего предполагаемого объема продукции за весь ожидаемый срок применения результатов НИОКР составит величину, равную 0,03 (120 тыс. руб. : 4 млн. руб.).

Допустим, что фактический выпуск продукции за 5 лет срока использования результатов НИОКР составил в первый год - 1 млн. руб., во второй год - 800 000 руб., в третий год - 600 000 руб., в четвертый год - 900 000 руб., в пятый год - 700 000 руб.

При применении данного способа годовые суммы расходов на НИОКР, подлежащие описанию на расходы по обычным видам деятельности, могут быть различными. Поэтому ежемесячные суммы расходов на НИОКР должны рассчитываться для каждого отчетного года отдельно.

Расчет сумм расходов по НИОКР, подлежащих списанию по годам:

Год использования результатов НИОКР	Годовая сумма расходов, подлежащая списанию на расходы по обычным видам деятельности, руб.	Сумма расходов по НИОКР, подлежащая ежемесячному списанию в течение отчетного года, руб.	
Первый	$1\ 000\ 000 \times 0,03 = 30\ 000$	30 000	12 = 2500
Второй	$800\ 000 \times 0,03 = 24\ 000$	24 000	12 = 2000
Третий	$600\ 000 \times 0,03 = 18\ 000$	18 000	12 = 1500
Четвертый	$900\ 000 \times 0,03 = 27\ 000$	27 000	12 = 2250
Пятый	$700\ 000 \times 0,03 = 21\ 000$	21 000	12 = 1750

Выбранный организацией способ списания расходов по конкретной НИОКР, а также принятые организацией сроки применения их результатов подлежат отражению в учетной политике организации. Выбранный способ списания расходов на НИОКР должен применяться в течение всего срока использования результатов конкретной НИОКР (т.е. выбранный способ не подлежит изменению).

Если организация решит прекратить использование результатов конкретной НИОКР при производстве продукции, (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации или считает, что не получит экономические выгоды в будущем от их применения, то оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, списывается следующим образом:

– оставшаяся сумма расходов по такой НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на внереализационные расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы.

В этих случаях расходы на НИОКР, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2).

Списание расходов на НИОКР, результаты которых используются в производственных целях либо для управленческих нужд, отражается в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) (списание производится ежемесячно равными частями в течение срока использования результатов НИОКР)	20	04-2
2	Списана часть расходов на НИОКР, результаты которых используются для управленческих нужд организации (списание производится ежемесячно равными частями в течение срока использования результатов НИОКР)	26	04-2
3	В связи с прекращением использования результатов НИОКР для производственных целей или управленческих нужд организации списаны на внереализационные расходы суммы расходов на НИОКР, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности	91-2	04-2

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли организации также имеют право включать расходы на НИОКР в состав расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

Особенности налогового учета расходов на НИОКР установлены ст. 262 НК РФ.

Для целей налогового учета расходами на научные исследования и/или опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг).

Указанные исследования или разработки организация может выполнять самостоятельно или совместно с другими организациями. Кроме того, организация может выступать в роли заказчика таких исследований или разработок, выполняемых сторонними организациями на основании договоров. Во всех указанных случаях расходы на НИОКР должны определяться путем суммирования всех расходов организации, связанных с выполнением НИОКР и формируемых в течение всего периода их осуществления.

Расходы на НИОКР признаются для целей налогообложения прибыли после завершения этих исследований или разработок (завершения отдельных этапов работ) и подписания сторонами акта сдачи-приемки в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. фактически осуществленные расходы на НИОКР, предназначенные для использования в производстве и/или при реализации продукции (выполнении работ, оказании услуг), могут равномерно включаться в состав прочих расходов в течение **двух** лет с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором завершены такие исследования (отдельные этапы исследований).

Для целей налогового учета расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение **трех** лет в размере фактически осуществленных расходов.

До 1 января 2006 г. расходы на НИОКР, которые не давали положительного результата, могли включаться в состав прочих расходов в размере в размере 70% фактически осуществленных расходов, а расходы свыше 70% не учитывались для целей налогообложения прибыли.

Установлено, что в случае, если в результате произведенных расходов на НИОКР организация получает исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, то данные права признаются нематериальными активами, которые подлежат амортизации в установленном порядке.

В заключение отметим, что в бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о сумме расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы по видам работ;
- о сумме расходов по НИОКР, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и/или на внереализационные расходы;
- о сумме расходов по НИОКР.

В бухгалтерском балансе информация о расходах на НИОКР должна отражаться в составе внеоборотных активов по статье «Нематериальные активы» (строка 110).

В случае существенности информация о расходах на НИОКР должна отражаться в бухгалтерском балансе по самостоятельной статье в разделе «Внеоборотные активы».

Подробное раскрытие расходов на НИОКР производится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, в частности, в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 91 н.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 115н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.
4. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: Утв. письмом Министерства финансов РФ от 30.12.1993 № 160.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.
7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).
8. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету нематериальных активов: Утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (с учетом последующих изменений и дополнений).
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
11. Закон РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Закон РФ от 23.09.1992 № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем» (с учетом последующих изменений и дополнений).
13. Патентный закон Российской Федерации от 23.09.1992 № 3517-1 (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» (с учетом последующих изменений и дополнений).
15. Закон РФ от 06.08.1993 № 5605-1 «О селекционных достижениях».



## Глава 7. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### А. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

#### Л. ПОНЯТИЕ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (далее - ПБУ 5/01).

ПБУ 5/01 устанавливает, что к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, в составе материально-производственных запасов (далее - МПЗ) должны учитываться *производственные запасы, готовая продукция и товары*.

**Производственные запасы** представляют собой различные вещественные элементы, используемые в качестве исходных предметов труда, потребляемых при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд.

Производственные запасы используются однократно в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) (далее - продукция).

Производственные запасы в зависимости от назначения и способа использования в процессе производства продукции подразделяются на следующие основные группы:

- сырье и основные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы производства.
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

**Сырье и основные материалы** - это предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Сырье представляет собой продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, древесина, руда, уголь, нефть и т.п.).

Материалы представляют собой продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, бумага, металл, бензин и т.п.).

**Покупные полуфабрикаты** - это те же сырье и основные материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.

**Комплектующие изделия** - это изделия организации-поставщика, приобретаемые для комплектования продукции, выпускаемой организацией-изготовителем.

**Вспомогательные материалы** - это материалы, используемые для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукции определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные и обтирочные материалы и т.п.).

В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

**Топливо** - это углеродистые и углеводородистые вещества, выделяющие при сгорании тепловую энергию.

Топливо подразделяют на следующие виды:

- технологическое топливо (используемое для технологических целей в процессе производства продукции);
- двигательное топливо (горючее – бензин, дизельное топливо и т.д.);
- хозяйственное топливо (используемое на отопление).

**Тара и тарные материалы** – это предметы, используемые для упаковки и транспортировки продукции, хранения различных материалов и продукции. Различают следующие виды тары: тара из древесины, тара из картона и бумаги, тара из металла, тара из пластмассы, тара из стекла, тара из тканей и нетканых материалов.

**Запасные части** – это предметы, предназначенные для проведения ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п.

**Возвратные отходы производства** – это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, утратившие частично или полностью потребительские свойства исходного сырья и материалов (обрубки, обрезки, стружка, опилки и т.п.).

Не относятся к возвратным отходам остатки материалов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции.

Не относится к отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции.

**Инвентарь и хозяйственные принадлежности** – это предметы со сроком полезного использования до 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, используемые в качестве средств труда (инвентарь, инструменты и т.д.)

*Обычный операционный цикл* является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции от начала до окончания в данной конкретной организации. В случае, когда обычный операционный цикл в организации составляет 15 месяцев, то средства труда со сроком полезного использования до 15 месяцев могут учитываться как материалы, а со сроком свыше 15 месяцев должны учитываться как основные средства.

Для целей аналитического учета производственные запасы также классифицируют по различным группам в зависимости от технических свойств.

Внутри групп производственные запасы (в том числе материалы) подразделяют по видам, сортам, маркам, типоразмерам и т.д.

Каждому виду материалов присваивается номенклатурный номер, разрабатываемый организацией исходя из их наименований и/или однородных групп (видов).

*Номенклатурный номер* является единицей бухгалтерского учета материалов и представляет собой краткое числовое обозначение, присваиваемое каждому наименованию, сорту, размеру, марке материалов. Номенклатурные номера, присваиваемые материалам, записывают в специальный реестр, называемый *номенклатурой-ценником*.

С введением в действие ПБУ 5/01 при учете МПЗ разрешается использовать в качестве единицы бухгалтерского учета МПЗ не только номенклатурный номер, но и партию товара, однородную группу и т.п.

Выбор единицы бухгалтерского учета МПЗ осуществляется в зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

**Готовая продукция** – это часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

*Товары* - это часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи,

Укрупненная классификация материально-производственных запасов по их назначению и способу использования в процессе производства представлена на схеме.

Классификация материально-производственных запасов



## 2. ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Основными задачами учета материально-производственных запасов в организациях являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

К бухгалтерскому учету МПЗ предъявляются следующие основные требования:

- 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.

Необходимыми предпосылками действенного контроля за сохранностью запасов являются:

- наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);
- оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;

- размещение запасов по секциям складов, а внутри их по отдельным группам, сортам и типоразмерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия; в местах хранения каждого вида запасов следует прикреплять ярлык с указанием данных о находящемся запасе;

- применение централизованной доставки материалов со складов организации в цеха подразделения) по согласованным графикам, а на стройках - от поставщиков, базисных складов и комплектовочных участков непосредственно на объекты строительства по комплектовочным ведомостям; сокращение излишних промежуточных складов и кладовых;

- организация в случае необходимости и целесообразности участков централизованного раскроя материалов;

- определение перечня центральных (базисных) складов, складов (кладовых), являющихся самостоятельными учетными единицами;

- установление порядка нормирования расхода запасов (разработка и утверждение **норм**, соблюдение норм при отпуске материалов в подразделения организации);

- установление порядка формирования учетных цен на запасы и порядка их пересмотра;

- определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов;

- заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности; увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером организации;

- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов запасов, а также выдавать разрешения (проска) на вывоз запасов со складов и иных мест хранения;

- наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером. В списке указываются: должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений).

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование) материально-производственных запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Требования к использованию и оформлению первичных учетных документов для учета МПЗ аналогичны общим требованиям, изложенным ранее в гл. 1.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);

- о последствиях изменений способов оценки МПЗ;

- о стоимости МПЗ, переданных в залог;

- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

### 3. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В соответствии с нормами ПБУ 5/01 материально-производственные запасы должны приниматься к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

**Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату**, признается сумма тактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации; затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в фактическую себестоимость МПЗ отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением. Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

**Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией** определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

**Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации**, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

**Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно**, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

**Фактической себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами**, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией в обмен на другое имущество, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость МПЗ независимо от способов их поступления включаются также фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по **стоимости их приобретения**. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по *продажной стоимости* с отдельным учетом наценок (скидок).

**МПЗ, не принадлежащие данной организации**, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

При отсутствии цены на указанные запасы в договоре **или** цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

**МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог**, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Оценка запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материально-производственные запасы на конец отчетного года отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых методов оценки запасов.

#### **4. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ**

Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью **или** частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов.

Снижение стоимости МПЗ отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя ниже текущей рыночной стоимости.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) МПЗ, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т.п.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Учет информации о резервах под отклонения стоимости МПЗ ведется на пассивном счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым был образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву.

Таким образом, очевидно, что ПБУ 5/01 не предусматривает прямую переоценку материальных ценностей. Разница в ценах должна компенсироваться путем создания соответствующих резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Непосредственно суммы снижения стоимости материальных ценностей должны относиться на финансовые результаты организации без отражения на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Изложенные выше операции можно отразить в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей	91	14
2	Восстановлена сумма неиспользованного резерва под снижение стоимости материальных ценностей (в начале следующего отчетного периода)	14	91

Далее в настоящей главе изложены особенности учета материалов и тары. Учет других видов материально-производственных запасов (готовой продукции и товаров) представляется целесообразным выдвинуть из этой главы и рассмотреть после изучения вопросов, связанных с учетом затрат на производство и реализацию готовой продукции, калькулированием себестоимости готовой продукции, приобретением и реализацией товаров.

## **Б. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ**

### **1. ДВИЖЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ**

Процесс движения материалов состоит из трех основных стадий: стадии поступления материалов в организацию, стадии расходования материалов в организации, стадии выбытия материалов из организации.

На первой стадии производится принятие материалов к учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Материалы поступают в организацию путем:

- приобретения материалов за плату;
- изготовления материалов самой организацией;
- поступления материалов в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездного получения материалов;
- поступления материалов в обмен на другое имущество;
- поступления материалов в результате ликвидации основных средств и иного имущества.

На второй стадии происходит расходование материалов - их отпуск на производство продукции, исправление брака, обслуживание производства и для управленческих нужд организации.

На третьей стадии осуществляется учет материалов, выбывающих из организации вследствие различных причин.

Выбытие материалов из организации может происходить по следующим основным причинам:

- списание материалов (морально устаревших; пришедших в негодность по истечении сроков хранения; при выявлении недостатков, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий и иных чрезвычайных обстоятельств);
- продажа (реализация) материалов;
- передача материалов в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездная передача материалов другим организациям и лицам;
- передача материалов в обмен на другое имущество;
- передача материалов в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности).

Все операции по движению (поступление, перемещение, расходование, выбытие) МПЗ должны оформляться первичными учетными документами.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению материалов установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

При учете материалов на всех стадиях его движения следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

**Документальное оформление операций по поступлению материалов.** Поступающие в организацию материалы (приобретенные за плату или по договору мены, полученные безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, изготовленные в самой организации, полученные в результате ликвидации основных средств и т.п.), как правило, должны направляться на склад организации. Отпуск их непосредственно в производство /ли на хозяйственные нужды, минуя склад, не рекомендуется.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, поставки и другим аналогичным договорам, организация должна получать от поставщика (грузоотправителя) **расчетные** и сопроводительные документы.

Расчетные документы (платежные поручения, счета-фактуры и др.) на поступающие материалы с приложенными к ним сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.) передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снабжения, складу и т.п.) как основание для приемки и принятия к бухгалтерскому учету материалов.

При приемке материалов необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверять соответствие данных этих документов договорам поставки по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставил предусмотренным договором;
- проверять правильность расчетов в расчетных документах;
- оплатить расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от оплаты;
- определять фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- передавать документы в подразделения организации (бухгалтерию, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации .полномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Оформление доверенностей производится в порядке, установленном действующим законодательством **по формам № М-2 или № М-2а.**

Форму № М-2а применяют организации, у которых получение материалов по доверенности носит массовый характер.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя /ли иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации.



Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия организации и выдает под расписку получателю.

Выдачу доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Выдача доверенностей лицам, не работающим в организации, не допускается. Доверенность должна быть полностью заполнена, содержать дату ее совершения и образец подписи лица, на имя которого выписана. Доверенность выдается обычно сроком на 15 дней.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке в отношении соответствия ассортименту, количеству и качеству. Порядок и сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляются соответствующими складами, как правило, путем составления **приходных ордеров формы № М-4** при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству). Приходный ордер формы № М-4 в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления материалов на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество материалов.

На массовые однородные грузы (руда, известняк, уголь, песок, камень бутовый, щебень и др.), прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера в целом за день. При этом на каждую отдельную приемку материала в течение этого дня делаются записи на обороте ордера, которые в конце дня подсчитываются, и общий итог записывается в приходный ордер.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов могут оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере. Принятый организацией порядок оформления документов по приемке и оприходованию материалов должен быть закреплен в ее учетной политике.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе **товарно-транспортной накладной**, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными).

В случае несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, а также в случаях, когда качество материалов не соответствует предъявляемым требованиям (вмятины, царапины, поломка, бой, течь жидких материалов и т.д.), приемку осуществляет приемочная комиссия, которая оформляет ее **актом о приемке материалов формы № М-7**.

Акт в двух экземплярах составляется членами приемочной комиссии с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации.

Акт о приемке материалов служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и/или транспортной организации.

После приемки материалов акты с приложением документов (транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр - в бухгалтерию организации для учета движения материалов, другой - отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику.

В случае составления приемного акта формы № М-7 приходный ордер (форма № М-4) не оформляется.

Материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Если в расчетных и сопроводительных документах поставщика указана более крупная (или более мелкая) единица измерения (например, в тоннах), чем принято в организации (например, в килограммах), такие материалы приходуются в той единице измерения, которая принята в данной организации.

Если в интересах производства целесообразно направить материалы непосредственно в подразделение организации, минуя склад, такие партии материалов отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение организации. В этих случаях в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом).

Перечень материалов, которые могут завозиться транзитом непосредственно в подразделения организации, должен быть оформлен распорядительным документом по организации.

На стройках строительные материалы, поступающие в значительном количестве, как правило, завозятся непосредственно на объекты строительства, минуя центральный склад.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы.

Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Материалы, приобретенные через подотчетное лицо, подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру - при покупке у другой организации за наличный расчет, акт или справка о покупке на рынке или у населения), которые прикладываются к авансовому отчету подотчетного лица.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется накладными на внутреннее перемещение материалов в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции, а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств.

Для принятия к учету материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и иного имущества, используется акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35).

Материалы, полученные от других организаций (в том числе безвозмездно) и изготовленные в организации, также подлежат принятию на соответствующие склады организации.

Отражение в бухгалтерском учете стоимости поступивших материалов будет различим в зависимости от источников поступления и условий их получения. Однако в любом случае в первичных учетных документах, отражающих поступление материалов, должны содержаться данные об их количестве и стоимости. В противном случае, если документ не содержит сведений, необходимых для достоверного учета поступивших материалов, и не отвечает требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, то у бухгалтера нет достаточных оснований для принятия данных материалов к учету.

Документальное оформление операций по отпуску материалов на производство. Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Материалы отпускаются с центральных складов организации в зависимости от структуры организации на склады подразделений или непосредственно в подразделения организации (при отсутствии у них складов) и из цеховых складов (кладовых) в производственные участки, бригадам, непосредственно на рабочие места) в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы (заданиями).

Отпуск материалов сверх норм производится в порядке, установленном в данной организации. При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, поштучно).

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделения организации.

Согласованные с главным бухгалтером списки лиц, которым предоставлено право получать со складов материалы, должны быть сообщены соответствующим лицам, осуществляющим указанный отпуск материалов со складов (кладовых), а также переданы образцы их подписей.

В необходимых случаях составляется также список лиц, которым предоставлено право выдавать разрешения (пропуска) на вывоз из организации материалов. Отпуск материалов со складов организации на производство, как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя организации.

Лимиты на отпуск материалов устанавливаются на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации, с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются *лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11) и накладная (форма № М-15)*.

Лимитно-заборная карта предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер) сроком на один месяц.

Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению - потребителю материалов, второй - складу.

Отпуск материалов в производство осуществляется складом при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты.

Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала.

При небольших объемах отпуска материалов лимитно-заборные карты могут выписываться на квартал.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). При этом никаких дополнительных документов не составляется. В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется штамп (надпись) "Сверх лимита". Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или лиц, им на то уполномоченных. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относятся дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованной) и покрытием перерасходов материалов (т.е. расходов сверх норм).

При получении материалов для производства продукции взамен забракованной и для исправления брака к лимитно-заборной карте или требованию-накладной прилагаются акты (извещения) о браке с указанием шифра изделия, детали или номера заказа, по которому изготовлена забракованная продукция.

Для сокращения количества первичных документов там, где это целесообразно, рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в карточках складского учета материалов. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре.

Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в карточках складского учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учёта является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного учетного документа.

Перечень материалов, отпускаемых указанным способом, и подразделения организации, где он применяется, устанавливает руководитель организации.

Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются накладными на внутреннее перемещение материалов.

Накладная на внутреннее перемещение материалов, как правило, выписывается в трех экземплярах, из которых один экземпляр остается в подразделении, списывающем материалы, второй экземпляр передается подразделению, принимающему материалы, третий экземпляр передается в бухгалтерскую службу организации. Накладные на внутреннее перемещение материалов подписываются руководителями передающего и принимающего подразделения организации.

Отпуск материалов на склады (в кладовые) подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как внутреннее перемещение.

Для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется требование-накладная (форма № М-11).

Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит сдающему складу основанием для списания ценностей, а второй - принимающему складу для оприходования ценностей. Этими же накладными оформляются операции по сдаче на склад или в кладовую остатков из производства неизрасходованных материалов, если они ранее были получены по требованию, а также сдача отходов и брака.

Накладную подписывают материально ответственные лица соответственно сдатчика и получателя и сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

Для учета отпуска материалов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям применяется накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15). Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров (контрактов), нарядов и других соответствующих документов и по предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке.

Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй - получателю материалов.

Отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества.

Учет отходов должен способствовать обеспечению контроля за их сохранностью и использованием.

В случае последующего использования отходов на изготовление изделий (деталей и т.д.) их отпуск в производство оформляется выпиской требований-накладных.

Для распределения стоимости отпущенных в производство материалов по видам продукции и статьям расходов организация может ежемесячно составлять сводную ведомость расхода материалов.

В указанной ведомости материальные затраты приводятся в разрезе цехов и других подразделений с распределением по счетам учета затрат, а внутри них - по заказам (видам продукции) и статьям расходов.

Бухгалтерская служба организации обязана:

- проверять поступившие от подразделений организации отчеты и документы;
- производить сверку отчетов подразделений организации с данными складского учета организации, а также с данными бухгалтерской службы. При выявлении расхождений производятся соответствующие исправления. О внесенных исправлениях уведомляются склады,

цехи и другие подразделения, в которых установлены расхождения. В отчеты, карточки учета материалов и другие учетные документы вносятся соответствующие исправления. При осуществлении бухгалтерского учета с использованием средств вычислительной техники указанные исправления должны быть внесены в используемую информационную базу;

- определять совместно с другими заинтересованными службами (отделами) организации фактического расхода материалов от установленных норм;
- регулярно контролировать правильность ведения учета материальных ценностей на складах и подразделениях организации.

**Документальное оформление операций по выбытию материалов.** Выбытие материалов в результате их продажи оформляется соответствующим подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо должностным лицом, выполняющим аналогичные функции, путем выписки **накладной на отпуск материалов на сторону (форма № М-15)**, на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или лиц, им на то уполномоченных.

При перевозке грузов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

Порядок вывоза и выноса с территории организации материалов, оформления пропусков на вывоз и вынос, организация контроля за вывозом (выносом) материальных запасов устанавливаются организацией.

Списание материалов может осуществляться в следующих случаях:

- материалы пришли в негодность по истечении сроков хранения;
- материалы морально устарели;
- при выявлении недостатков, хищений или порчи материалов, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств.

Подготовка необходимой информации для принятия руководством организации решения о списании материалов осуществляется комиссией с участием материально ответственных лиц.

Комиссией осуществляются следующие функции:

- непосредственный осмотр материалов;
- установление причин непригодности к использованию материалов (нарушение условий сроков хранения, вследствие пожара, стихийных бедствий и т.д.);
- выявление лиц, по вине которых материалы оказались непригодны к использованию или ограничены в использовании по прямому назначению;
- определение возможности использования материалов на другие цели или их продажи;
- составление акта на списание материалов (акт составляется по каждому подразделению организации по материально ответственным лицам);
- представление акта на утверждение руководителю организации или уполномоченному им лицу;
- проведение совместно с экономическими службами организации оценки рыночной стоимости материалов при понижении их физических свойств и определение стоимости отходов (утиля, лома и т.п.);
- осуществление контроля за утилизацией непригодных к дальнейшему использованию материалов.

В акте на списание материалов указываются:

- наименование списываемых материалов и их отличительные признаки;
- количество;
- фактическая себестоимость;
- установленный срок хранения;
- дата (месяц, год) поступления материалов;
- причина списания;
- информация о взыскании материального ущерба с виновных лиц.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками) или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т.п.), приносятся на склад (кладовую) организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей.

Списание материалов, передаваемых по договору дарения или безвозмездно, осуществляется на основании первичных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, заявлений на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.).

Документальное оформление и учет материалов в бухгалтерской службе. Все первичные учетные документы по движению материалов на складах организации должны сдаваться в бухгалтерскую службу в установленные организацией сроки.

Полученные со складов первичные документы подвергаются в бухгалтерии контролю по существу и законности совершенных операций, а также правильности их оформления.

В случаях обнаружения операций, не соответствующих законодательству РФ и правилам бухгалтерского учета, работник бухгалтерии, осуществляющий учет материалов, сообщает об этом главному бухгалтеру.

По недооформленным документам принимаются меры к их дооформлению, либо такие документы возвращаются соответствующим складам и подразделениям для надлежащего оформления.

После проверки первичные документы таксируются (если таксировка ранее не была проведена), т.е. определяется сумма (денежная оценка) операций путем умножения количества материалов на учетную цену.

При обработке первичных учетных документов по учету материалов с помощью средств вычислительной техники таксировка может производиться на вычислительном центре или непосредственно на рабочем месте бухгалтера персональными средствами автоматизации учетных работ.

В первом случае склады и подразделения организации могут сразу передавать первичные учетные документы для автоматизированной обработки непосредственно в вычислительный центр, минуя бухгалтерскую службу. В этом случае проверка первичных учетных документов осуществляется работниками вычислительного центра, а бухгалтерская служба осуществляет последующий контроль.

В настоящее время применяются различные варианты учета материалов в бухгалтерской службе.

Так, аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) может вестись на основе использования **оборотных ведомостей** или **сальдовым методом**.

Аналитический учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения, других мест хранения материалов, а внутри них - в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Как правило, применяются два варианта учета материалов с использованием **оборотных ведомостей**:

1) в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета материалов, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учётных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями.

Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественный и суммовой учет, а на складах и подразделениях - только количественный учет.

В этих карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца.

Используя данные этих карточек, бухгалтерская служба ежемесячно составляет оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению.

В оборотных ведомостях указываются:

- номенклатурный номер материала (в случае его наличия);
- наименование материала с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т.д.);
- единица измерения;
- цена;
- остаток на начало месяца - количество и сумма;

- приход за месяц - количество и сумма;
- расход за месяц - количество и сумма;
- остаток на конец месяца - количество и сумма.

В каждой оборотной ведомости выводятся итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению).

Группировка материалов по субсчетам и синтетическим счетам бухгалтерского учета должна обеспечиваться системой кодирования номенклатурных номеров материалов, которые должны содержать соответствующие отличительные признаки.

На основе указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом.

Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов.

Кроме того, ежемесячно производится сверка данных в карточках, ведущихся в бухгалтерской службе, с данными в карточках складов и подразделений;

2) карточки аналитического учета бухгалтерской службой не ведутся. Все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости составляются так же, как в первом варианте. Остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

При использовании второго варианта работа по учету материалов является менее трудоемкой, так как в данном случае не требуется ведение карточек аналитического учета. Несмотря на это обстоятельство, учет материалов с использованием оборотных ведомостей все равно требует больших затрат времени и труда.

Более целесообразным в практике учета материалов считается использование сальдового метода.

**Сальдовый метод** учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и синтетических счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, определяемом, как правило, исходя из учетных цен.

Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Материально ответственные лица складов и подразделений ведут количественный учет материалов в карточках или книгах складского учета, а в некоторых случаях и суммовой учет. Сотрудник, ведущий бухгалтерский учет материалов по данному складу (подразделению), принимает первичные учетные документы от материально ответственных лиц, проверяет их, сверяет с документами каждую запись в карточках (книгах) складского учета и подтверждает это своей подписью непосредственно на карточках (книгах). Одновременно проверяется правильность выведения остатков.

Количественные остатки материалов на первое число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость (сальдовую книгу) сотрудником бухгалтерской службы или заведующим складом.

По отдельным складам (кладовым, подразделениям) в качестве сальдовой ведомости может использоваться ведомость остатков материалов, представляемых этими складами (кладовыми, подразделениями) вместе с первичными учетными документами.

Остатки материалов, записанных в сальдовой ведомости, таксируются по каждому номенклатурному номеру.

Суммы остатков записываются в следующей графе сальдовой ведомости. Затем выводятся суммовые итоги остатков по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу (подразделению) в целом.

Сальдовая ведомость составляется по той же форме, что и оборотная ведомость, за исключением оборотов (прихода и расхода), и хранится в бухгалтерской службе.

На основании сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость, в которую переносятся итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений (мест хранения) по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и по соответствующим складам, подразделениям (местам хранения) в целом.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

В организации могут применяться оба метода аналитического учета материалов, когда по одним складам и подразделениям применяется оборотный метод, а по другим - сальдовый.

Оборотный и сальдовый методы учета применяются, как правило, при ведении учета вручную.

При автоматизированном учете материалов, т.е. обработке первичных учетных документов с использованием средств вычислительной техники, все необходимые для учета и контроля регистры бухгалтерского учета составляются при помощи средств вычислительной техники. В ведомостях отражаются обороты и остатки по каждому номенклатурному номеру материалов по количеству и сумме. Ведомости составляются в двух экземплярах - для бухгалтерской службы и склада (подразделения).

Независимо от принятого метода аналитического учета материалов (оборотный или сальдовый) в бухгалтерской службе должен вестись синтетический учет движения материалов в стоимостном выражении по соответствующим синтетическим счетам, а внутри них - по складам (кладовым, материально ответственным лицам) и группам материалов.

Обобщение и группировка информации о движении материалов осуществляются в ведомостях движения материалов (накопительных ведомостях) ежемесячно, отдельно по каждому складу, подразделению, другим местам хранения материалов. Ведомости движения материалов составляются отдельно по приходу и расходу материалов. Указанные ведомости могут вестись по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. Формы ведомостей движения материалов устанавливаются организацией самостоятельно. В указанных ведомостях подсчитываются (формируются) итоги оборотов за месяц (отчетный период) в разрезе групп материалов по субсчетам, синтетическим счетам по каждому складу (подразделению, месту хранения).

Ежемесячно должна составляться сводная ведомость движения материалов, в которую переносятся итоги из ведомостей движения материалов по складам и подразделениям (местам хранения материалов).

В сводных ведомостях движения материалов приводятся также данные об остатках материальных ценностей на начало и конец месяца (отчетного периода) в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с данными аналитического учета, т.е. с оборотными ведомостями и сальдовыми ведомостями (книгами).

Кроме сводной ведомости движения материалов организация может составлять ведомость распределения (ведомость расхода) материалов, в которой указываются корреспондирующие синтетические счета и субсчета учета расхода материалов в зависимости от направления их использования. Ведомость распределения материалов составляется в стоимостном выражении. Как правило, формирование указанной ведомости осуществляется производственной группой (отделом) бухгалтерской службы.

При бухгалтерском учете материалов с использованием средств вычислительной техники данные синтетического бухгалтерского учета, т.е. формирование показателей, отражающих движение материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета, отражаются непосредственно в результате обработки первичных учетных документов (приемных актов, накладных, требований и т.п.).



В этом случае накопительные ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться.

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

**Неотфактурованными поставками** считаются поступившие в организацию материалы, на которые отсутствуют расчетные документы.

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но неоплаченные материалы, на которые имеются расчетные документы.

Синтетический учет движения материалов при обработке документов вручную или с помощью вычислительной техники должен осуществляться бухгалтерией в суммовом выражении на соответствующих синтетических счетах, субсчетах, а внутри них - по складам или кладовым (по материально ответственным лицам) и группам материалов.

**Документальное оформление и учет материалов на складах.** В зависимости от масштаба деятельности организации, в том числе от номенклатуры материалов, используемых в производстве продукции, для хранения материальных запасов в организациях должны создаваться:

- центральные (базисные) склады, которые находятся в ведении непосредственно руководителя организации или службы снабжения и сбыта;
- склады (кладовые) цехов, филиалов и других подразделений организации.

Склады (кладовые) должны быть обеспечены исправными весами, другими необходимыми измерительными приборами, мерной тарой и противопожарным оборудованием. Измерительные приборы должны периодически проверяться (переосвидетельствоваться) и должно осуществляться их клеймение. Для материалов открытого хранения оборудуются специально приспособленные площадки.

На складах (кладовых) материалы размещаются по секциям, а внутри них - по группам, типоразмерам и сортам на стеллажах, полках, ячейках, в ящиках, контейнерах, мешках и другой таре и в штабелях. Размещение материалов должно обеспечивать их надлежащее хранение, быстрое отыскание, отпуск и проверку наличия.

К месту хранения материалов прикрепляется ярлык, а на ящиках и т.п. делаются надписи с указанием наименования материала, его отличительных признаков (марка, артикул, размер, сорт и т.п.), номенклатурного номера, единицы измерения и цены.

Аналитический учет материалов на складах организации осуществляется по каждому сорту, виду и размеру, в соответствии с порядком хранения материалов, вызываемым как условиями производственного потребления материалов, так и требованиями организации складского хозяйства.

Количественный учет движения материалов на складах ведется непосредственно материально ответственными лицами (заведующими складами, кладовщиками и др.).

Прием, хранение, отпуск и учет материалов по каждому складу возлагаются на соответствующие должностные лица (заведующий складом, кладовщик и др.), которые несут ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенных им материалов, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С указанными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Если в штате организации, подразделения отсутствует должность заведующего складом (кладовщика), то его обязанности могут быть возложены на другого работника организации с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности.

Прием на работу и увольнение заведующих складами, кладовщиков и других материально ответственных лиц осуществляются по согласованию с главным бухгалтером организации, ч

Заведующий складом, кладовщик и материально ответственные лица могут освобождаться от занимаемых должностей только после сплошной инвентаризации числящихся за ними товарно-материальных запасов и передачи их другому материально ответственному лицу по акту. Акт приема-передачи визируется главным бухгалтером (или уполномоченным им лицом) и утверждается руководителем организации (или уполномоченным им лицом), а по складам (кладовым и другим местам хранения) подразделений - руководителем соответствующего цеха (подразделения).

Распоряжения главного бухгалтера организации в части учета материалов, оформления и представления учетных документов и отчетности обязательны для заведующих складами, кладовщиков и других материально ответственных и должностных лиц, а также ее работников.

Учет материалов, находящихся на хранении в складах (кладовых) организации и подразделений, ведется на карточках складского учета по каждому наименованию, сорту, артикулу, марке, размеру и другим отличительным признакам (сортовой учет). Карточки складского учета открываются на календарный год.

В карточках указываются номер склада, полное наименование материалов, сорт, артикул\*, марка, размер, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, год и другие реквизиты. На каждый номенклатурный номер материала открывается отдельная карточка.

Складской учет материалов может вестись при помощи средств вычислительной техники. В этом случае сведения из карточек складского учета и данные первичных учетных документов вводятся оператором (кладовщиком) непосредственно в средства вычислительной техники.

При автоматизации учетных работ указанная выше информация формируется на магнитных (электронных) носителях средств вычислительной техники.

На складах ведется количественный *сортовой* учет материалов в установленных единицах измерения, с указанием цены и количества.

Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге), а при механизированной обработке - на соответствующем машинном носителе. При регистрации на карточке ставятся номер карточки и виза работника бухгалтерской службы.

Карточки выдаются заведующему складом под расписку в реестре.

В полученных карточках складского учета заведующий складом (кладовщик) заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка и т.п.).

Учетные цены материалов, хранящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений, проставляются на карточках складского учета организации. В случаях изменения учетных цен на карточках делаются дополнительные записи об этом, т.е. указывается новая цена и с какого времени она действует.

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. Решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера эта работа может быть возложена на лицо, ведущее учет на карточках складского учета.

Учет движения материалов (приход, расход, остаток) на складе ведется непосредственно материально ответственным лицом (заведующим складом, кладовщиком и др.). В отдельных случаях допускается возлагать ведение карточек складского учета на операторов с разрешения главного бухгалтера и с согласия материально ответственного лица.

После полного заполнения карточки для последующих записей движения материалов открываются второй лист той же карточки и последующие листы. Листы карточки нумеруются и брошюруются (скрепляются).

Второй и последующие листы карточки визируются работником бухгалтерской службы при очередной проверке.

На основании оформленных в установленном порядке приходных ордеров, накладных, товарно-транспортных накладных и других документов заведующий складом делает записи в карточках складского учета,

В карточках указываются дата совершения операции, наименование и номер документа и краткое содержание операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели),

В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых (однородных) операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляются номера всех таких документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций, и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций).

Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться по мере закрытия карт, но не позднее последнего числа месяца.

В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу и расходу и остаток.

При ведении бухгалтерией сальдового метода учета материалов работник бухгалтерской службы сверяет все записи в карточках складского учета с первичными документами и подтверждает своей подписью правильность выведения остатков в карточках.

Сверка карточек с документами и подтверждение операций подписью проверяющего лица могут производиться также в случаях, когда в бухгалтерской службе учет материалов ведется с использованием оборотных ведомостей.

При ведении карточек учета в бухгалтерской службе организации (первый вариант оборотного метода) сверяются карточки бухгалтерской службы со складскими карточками.

Материально ответственные лица обязаны по требованию проверяющего работника бухгалтерской службы предъявлять для проверки наличия материальные ценности.

Периодически в сроки, установленные графиком документооборота, заведующие складами обязаны сдавать, а работники бухгалтерской службы или иного подразделения организации (например, вычислительного центра) - принимать от них все первичные учетные документы, прошедшие по складам за соответствующий период.

Прием-сдача первичных учетных документов оформляется, как правило, составлением реестра, в котором работник бухгалтерской службы или иного подразделения организации расписывается в получении документов.

Сдача складом лимитно-заборных карт производится после использования лимита. 8 начале месяца должны быть сданы все карты за прошлый месяц, независимо от использования лимита. Если лимитно-заборная карта была выдана на квартал, она сдается в начале следующего квартала, а в начале второго и третьего месяцев текущего квартала сдаются месячные талоны от квартальных карт, если талоны оформлялись.

До сдачи лимитно-заборных карт их данные выверяются с цеховыми экземплярами карт. Выверка подтверждается подписями заведующего складом и ответственного работника подразделения организации, получившего материалы.

При оформлении отпуска материалов подписями получателей непосредственно в карточках складского учета, без оформления расходных документов, карточки складского учета в конце каждого месяца передаются в бухгалтерскую службу или иное подразделение организации по реестру и после обработки (составления соответствующих учетных регистров) возвращаются на склад.

При использовании средств вычислительной техники карточки передаются в вычислительный центр и после ввода данных возвращаются на склад.

Если склады (кладовые) отдельных подразделений организации (филиалов, производств, цехов, подсобных хозяйств и т.д.) расположены на отдаленном расстоянии от бухгалтерской службы организации, прием первичных учетных документов и проверка могут осуществляться непосредственно в бухгалтерской службе организации или ином подразделении организации (например, вычислительном центре).

В этом случае первичные учетные документы в установленные сроки представляются (передаются, пересылаются) в соответствующие подразделения организации с реестром сдачи документов, в котором указываются номера и наименования сдаваемых документов.

Кроме того, заведующий складом (кладовщик) представляет в указанное подразделение организации в те же сроки ведомость остатков материалов на конец отчетного месяца или квартала. Форма ведомости остатков материалов, порядок ее составления и периодичность представления устанавливаются решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

По окончании календарного года на карточках складского учета выводятся остатки на 1 января следующего года, которые переносятся во вновь открытые карточки на следующий год, а карточки истекшего года закрываются (в них делаются отметки «остаток перенесен в карточку 200\_ г. № ...»), брошюруются (подшиваются) и сдаются в архив организации.

По указанию руководителя службы снабжения и разрешению главного бухгалтера карточки складского учета могут вестись (продолжаться) и в следующем календарном году.

На складах (в кладовых) вместо карточек складского учета допускается ведение учета в книгах складского учета.

В книгах складского учета на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. В каждом лицевом счете предусматриваются и заполняются реквизиты, указанные в карточках складского учета.

В начале или в конце книги помещается оглавление лицевых счетов с указанием номеров лицевых счетов, наименований материалов 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 организации.

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.

При ведении складского учета механизированным способом карточки складского учета могут не вестись.

При механизированной обработке операций бухгалтерской службой должен осуществляться надлежащий контроль за движением материальных ценностей.

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 месячном материальном отчете отражаются данные (реквизиты), которые имеются в карточках складского учета, остаток материалов на начало месяца, приход и расход за месяц и остаток на конец месяца.

В месячных материальных отчетах обычно отражают материалы, по которым имело место движение (приход или расход) в данном месяце. В этом случае на начало каждого квартала составляется сальдовая ведомость по всей номенклатуре материалов данного склада (кладовой).

В материальных отчетах указывается также сумма по приходу, расходу и остаткам материалов. Сумма может заполняться бухгалтерской службой организации или заведующим складом (кладовщиком).

Материальные отчеты с приложением всех первичных документов представляются в бухгалтерскую службу организации в установленные организацией сроки. Перечень складов (кладовых), на которых ведутся месячные материальные отчеты, форма отчета, порядок его составления, представления и проверки определяются решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

Учет других видов материально-производственных запасов (товары, готовая продукция) - а складах осуществляется в порядке, аналогичном для учета материалов. Для хранения -этой продукции создаются, как правило, отдельные склады.

## 2. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПРИ ИХ ПРИНЯТИИ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Нормативно предусмотрены следующие направления оценки материалов:

- оценка материалов при их принятии к бухгалтерскому учету;
- оценка материалов при их отпуске в производство и ином выбытии.

Вначале рассмотрим оценку материалов при их принятии к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 5/01 оценка материалов при их принятии к бухгалтерскому учету осуществляется по *фактической себестоимости*.

В зависимости от способов поступления материалов в организацию предусмотрены различные варианты определения фактической себестоимости материалов.

Фактической себестоимостью материалов, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

В общем случае, в фактическую себестоимость материалов, приобретенных за плату, включаются:

- 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 (покупателя и поставщика) в возмездном договоре непосредственно за материалы.

*Транспортно-заготовительные расходы* - это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления 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 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;
- 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 по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

*Расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию*, включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом.

Работы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных организацией целях, могут выполняться как собственными силами организации-покупателя, так и сторонними организациями.

При выполнении таких работ сторонними организациями в расходы по доведению включаются стоимость выполненных работ и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.

Фактическая себестоимость материалов **при их изготовлении силами организации** определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством материалов.

Учет и формирование затрат на производство материалов осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Таким образом, себестоимость изготовления материалов самой организацией определяется точно так же, как и себестоимость изготавливаемой этой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), и включает в себя стоимость исходных материалов, заработную плату рабочих, прочие прямые затраты, а также накладные расходы - общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Фактическая себестоимость материалов, **внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации**, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию в счет вклада в уставный капитал, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материалов, **полученных организацией по договору дарения или безвозмездно**, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию по договору дарения или безвозмездно, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактической себестоимостью материалов, **полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами**, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию по указанным выше договорам, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Нормативными документами разрешено в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов применять **учетные цены**.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- **договорные цены**. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;

- **фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года)**. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;

- **планово-расчетные цены**. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Они предназначены для использования внутри организации.

Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов;

- **средняя цена группы**. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов.

Средняя цена группы представляет собой разновидность планово-расчетной цены..

Средняя цена группы устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах.

При существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных цен они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать, как правило, десять процентов.

В организациях, ведущих учет материалов по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник.

Номенклатура-ценник составляется в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы». Внутри субсчетов они подразделяются по группам (видам). Наименования материалов записываются с указанием марки, сорта, размера, других отличительных признаков. Каждому такому наименованию присваивается номенклатурный номер (шифр). Далее указываются единица измерения, учетная цена и последующие изменения цен (новая цена и с какого времени она действует).

При выборе способа оценки материалов следует принимать во внимание периодичность поступления материалов, условия их поставки, стоимость услуг, связанных с их приобретением и др.

### 3. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПРИ ИХ ОТПУСКЕ В ПРОИЗВОДСТВО И ИНОМ ВЫБИТИИ

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материалов (метод ЛИФО).

Организация может использовать различные методы оценки материалов при их отпуске в производство для различных групп (видов) материалов, но по отдельному виду (группе) материалов в течение отчетного года может применяться только один из вышеуказанных методов оценки.

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду) материалов должно отражаться в учетной политике организации, исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По *себестоимости каждой единицы* могут оцениваться материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.п.), которые не могут обычным образом заменять друг друга.

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов).

В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

Материалы могут оцениваться организацией по *средней себестоимости*, которая определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) материалов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим материалам в этом месяце. Данный метод оценки является наиболее распространенным в практике работы организаций.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

Оценка материалов *методом ФИФО* основана на допущении, что материалы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материалов *методом ЛИФО* основана на допущении, что материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого метода оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Оценка материалов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии, т.е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретений.

Рассмотрим пример, иллюстрирующий оценку материалов всеми вышеуказанными методами (см. таблицу).

Показатели	Количество единиц материалов, шт.	Цена единицы материалов, руб.	Сумма (общая стоимость материалов), руб.
Остаток материалов на начало отчетного месяца	100	100	10 000
Поступление материалов за отчетный месяц:			
<i>первая поставка</i>	100	200	20 000
<i>вторая поставка</i>	100	150	15 000
<i>третья поставка</i>	100	300	30 000
Всего поступило материалов	300	—	65 000
Итого материалов за отчетный месяц (остаток + поступление)	400	—	75 000
Отпущено материалов за отчетный месяц	350	—	1 - 67 500 2 - 65 625 3 - 60 000 4 - 70 000
Остаток материалов на конец отчетного месяца	50	—	1 - 7500 2 - 9375 3 - 15 000 4 - 5000



Для лучшего понимания сути каждого из методов и уяснения влияния фактора стоимости на величину себестоимости допустим, что количество приобретаемых материалов в каждой партии одинаково.

**Первый вариант расчета - по себестоимости каждой единицы.** Допустим, что в производство были отпущены все материалы, находившиеся в остатке на начало месяца, все материалы первой поставки, 50 единиц материалов второй поставки и все 100 единиц материалов третьей поставки.

При таком распределении фактическая себестоимость израсходованных материалов равна:

$$100 \text{ шт.} \times 100 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 200 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 150 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 300 \text{ руб.} = 67\,500 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка материалов, находящихся в запасе, будет равна:

$$75\,000 \text{ руб.} - 67\,500 \text{ руб.} = 7\,500 \text{ руб.}$$

**Второй вариант расчета - по средней себестоимости.** Для списания материалов по средней себестоимости сначала необходимо определить среднюю себестоимость единицы материала путем деления общей стоимости материалов, поступивших в течение отчетного месяца (с учетом имевшегося на начало отчетного месяца остатка), на их количество:

$$(10\,000 + 20\,000 + 15\,000 + 30\,000) \text{ руб.} : 400 \text{ шт.} = 187 \text{ руб.} 50 \text{ коп.}$$

Фактическая себестоимость списываемых в производство материалов определяется путем умножения количества израсходованных материалов на их среднюю себестоимость:

$$187 \text{ руб.} 50 \text{ коп.} \times 350 \text{ шт.} = 65\,625 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка материалов определяется как разность между стоимостью имевшихся в наличии и поступивших в течение отчетного месяца материалов и стоимостью израсходованных материалов по средним ценам или путем умножения количества оставшихся материалов на среднюю себестоимость единицы материала:

$$(75\,000 - 65\,625) \text{ руб.} = 9\,375 \text{ руб.} \text{ или } 187 \text{ руб.} 50 \text{ коп.} \times 50 \text{ шт.} = 9\,375 \text{ руб.}$$

**Третий вариант расчета - по методу ФИФО.** Фактическая себестоимость израсходованных материалов по методу ФИФО определяется путем суммирования стоимости материалов, отпускаемых в производство. При этом принимается, что материалы списываются в той же последовательности, в какой они были приобретены:

$$100 \text{ шт.} \times 100 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 200 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 150 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 300 \text{ руб.} = 60\,000 \text{ руб.}$$

Остаток определяется как разность между стоимостью имевшихся в наличии и поступивших в течение отчетного месяца материалов и стоимостью израсходованных материалов или путем умножения количества оставшихся материалов на цену последнего приобретения:

$$75\,000 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.} = 15\,000 \text{ руб.} \text{ или } 300 \text{ руб.} \times 50 \text{ шт.} = 15\,000 \text{ руб.}$$

**Четвертый вариант расчета - по методу ЛИФО.** Фактическая себестоимость израсходованных материалов по методу ЛИФО определяется путем суммирования стоимости материалов, отпускаемых в производство. При этом принимается, что материалы списываются в "обратной" последовательности (от конца отчетного месяца к его началу), т.е. по стоимости последних по времени приобретений:

$$100 \text{ шт.} \times 300 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 150 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 200 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 100 \text{ руб.} = 70\,000 \text{ руб.}$$

Остаток определяется как разность между стоимостью имевшихся в наличии и поступивших в течение отчетного месяца материалов и стоимостью израсходованных материалов или путем умножения количества оставшихся материалов на цену первого приобретения:

$$75\,000 \text{ руб.} - 70\,000 \text{ руб.} = 5\,000 \text{ руб.} \text{ или } 100 \text{ руб.} \times 50 \text{ шт.} = 5\,000 \text{ руб.}$$

Приведенные примеры показывают, что в условиях инфляции, т.е. когда цены на материалы постоянно растут, метод ФИФО ведет к занижению себестоимости и к завышению остатка материалов в бухгалтерском балансе. ,

Метод ЛИФО в тех же условиях завышает себестоимость и занижает остаток материалов в бухгалтерском балансе, позволяя тем самым в условиях инфляции сохранить денежные средства на более длительный срок. Метод средней себестоимости занимает промежуточное положение между методами ФИФО и ЛИФО.

В практической деятельности организации целесообразность применения того или иного метода оценки материалов при их отпуске в производство определяется на основе анализа видов и объемов поступающих материалов, периодичности их поступления, характера производственного процесса, влияния внешних факторов на изменения цены приобретаемых материалов, степени влияния использованных в производстве материалов на формирование себестоимости вырабатываемой продукции и др.

#### 4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Ранее отмечалось, что учет материалов в зависимости от принятой организацией учетной политики может осуществляться по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам.

Если организация является небольшой и нерегулярно осуществляет приобретение материалов, то более целесообразно применять способ учета материалов непосредственно по фактической себестоимости их приобретения.

Для синтетического учета наличия и движения материалов при их учете по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) используется счет 10 «Материалы».

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» и др.

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, образующих ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении;
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу;
- сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитываются наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции.

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива. При использовании талонов на нефтепродукты учет их ведется также на субсчете 10-3 «Топливо».

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитываются наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы».

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитываются наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных

для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также автомобильных шин в запасе и обороте.

Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемых в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах.

Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе на транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитываются наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т.п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

На субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 «Строительные материалы» используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительно-монтажных работ, для изготовления строительных деталей, возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства.

На субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитываются наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Принятие материалов к бухгалтерскому учету отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, откуда поступили те или иные материалы, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщика.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих ценностей на склад).

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

В случае, когда затраты по приобретению материалов являются регулярными на протяжении длительного периода времени или материалы приобретаются по импортным контрактам, когда фактическая себестоимость материалов складывается из нескольких видов периодически осуществляемых затрат, целесообразно применять учетные цены, позволяющие учитывать все факторы, оказывающие влияние на формирование фактической себестоимости приобретаемых материалов.

При использовании учетных цен поступление материалов отражается с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В данном случае на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Ос-

новное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Принятие к бухгалтерскому учету материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Разница между стоимостью материалов по учетным ценам и фактической себестоимостью приобретения материалов отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Накопленные на этом счете разницы в стоимости материалов, начисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство.

Организации, применяющие в учете счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», остаток по этому счету отдельно в активе баланса не показывают, а присоединяют его без корреспонденции на счетах бухгалтерского учета к стоимости материалов с отражением по статье «сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 16)» бухгалтерского баланса.

Учет транспортно-заготовительных расходов. В бухгалтерском учете к транспортно-заготовительным расходам относятся затраты, связанные с процессом заготовления 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 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.

Учет транспортно-заготовительных расходов играет важную роль при оформлении поступления материалов в организацию.

Транспортно-заготовительные расходы (далее - ТЗР) организации принимаются к бухгалтерскому учету одним из следующих способов:

- путем отражения ТЗР на отдельном счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика с последующим их отнесением на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- путем отражения ТЗР на отдельном субсчете, открываемом к счету 10 «Материалы»;
- путем непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединения к договорной цене материала, присоединения к денежной оценке вклада в уставный капитал, внесенный в форме материалов, присоединения к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы учитываются по отдельным видам и/или группам материалов. Примерная номенклатура транспортно-заготовительных расходов приведена в приложении, 2 к Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.).

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Учет неотфактурованных поставок. Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов. Акт о приемке материалов составляется не менее чем в двух экземплярах.

Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

Организация должна принимать меры по установлению поставщика (если он неизвестен) и получению от него расчетных документов.

Если расчетные документы на неотфактурованные поставки получены в том же месяце либо в следующем месяце до составления в бухгалтерии соответствующих регистров по приходу материалов, они учитываются в общеустановленном в данной организации порядке.

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материалов (в зависимости от назначения принимаемых материалов).

При этом материалы приходятся и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам.

В случае если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материалы приходятся по рыночным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов.

Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Учет материалов на забалансовых счетах. Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

На ответственное хранение принимаются материалы:

- ошибочно адресованные данной организации;
- оплаченные и принятые покупателем, но временно оставленные на ответственное хранение, когда задержка отгрузки (отправки, вывоза) продукции вызвана техническими и иными уважительными причинами;
- от оплаты которых организация отказалась ввиду порчи, поломки, низкого качества, несоответствия стандартам, техническим условиям, условиям договора и т.д.;
- в других случаях, когда находящиеся в организации материалы ей не принадлежат.

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).\*

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать на отдельном субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

На забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию» организация-комиссионер учитывает товары, принятые от физических и юридических лиц (комитента) для продажи. Такие товары учитываются в ценах, указанных в приемосдаточных актах, включая налог на добавленную стоимость (т.е. по ценам, согласованным с комитентом).

Комиссионер по мере продажи (отпуска) товара покупателю списывает его стоимость с указанного забалансового счета.

#### 4.1. Учет материалов, приобретенных за плату

Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Перечень фактических затрат, учитываемых при формировании фактической себестоимости материалов, приобретаемых за плату, изложен в п. 3 настоящей главы.

Сначала рассмотрим отражение в учете операций по поступлению материалов, приобретенных за плату у поставщика, без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В этом случае материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, что отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

**Налоговые аспекты.** Для целей налогового учета в соответствии с п. 2 статьи 254 НК РФ стоимость материально-производственных запасов, приобретенных за плату, определяется исходя из цен их приобретения, за исключением сумм налога на добавленную стоимость и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК РФ.

В стоимость МПЗ могут быть включены комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с их приобретением.

НДС, уплаченный при приобретении материалов, не включается в их фактическую себестоимость и в их учетные цены, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

НДС относится к возмещаемым налогам, и порядок его учета и вычета при приобретении материалов определяется нормами гл. 21 НК РФ.

НДС, уплаченный при приобретении материалов, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам») одновременно с принятием к учету поступивших материалов.

В соответствии с п. 4 ст. 168 НК РФ в расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, в первичных учетных документах и счетах-фактурах, соответствующая сумма НДС должна выделяться отдельной строкой.

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель материалов впоследствии может предъявить указанные выше суммы НДС к вычету.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»), как правило, в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

С 1 января 2006 г. установлено, что вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ материалов, производятся *после принятия на учет* указанных материалов.

Кроме того, вычет сумм НДС можно производить при наличии правильно оформленных первичных документов (в том числе счетов-фактур) и при условии, что приобретенные материалы предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

Установлено, что в случае несоблюдения указанных выше условий суммы НДС, предъявленные организации при приобретении таких материалов, не подлежат вычету и отражаются в бухгалтерском учете иным образом.

В частности, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных материалов, не выделена сумма НДС, то, и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях материалов, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах учета материалов и в последующем списывается в установленном порядке на затраты производства.

Кроме того, согласно п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении материалов на территории РФ либо фактически уплаченные при ввозе, материалов на территорию РФ, *учитываются в их стоимости* в случаях:

1) приобретения (ввоза) материалов, используемых для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) материалов, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) материалов лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) приобретения (ввоза) материалов для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Рассмотрим операции по приобретению материалов за плату и принятию их на учет при соблюдении всех норм ПБУ 5/01 и требований налогового законодательства.

Пример 1. Допустим, что организация приобрела за плату у организации-поставщика материалы на сумму 35 400 руб., в том числе НДС - 5400 руб. Затраты по доставке материалов на склад организации составили 2360 руб., в том числе НДС - 360 руб.

Материалы предназначены для использования в производстве продукции, облагаемой НДС. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60	30 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	5400
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов (без учета НДС)	10-1	60	2000
4	Отражена сумма НДС, предъявленная транспортной организацией	19-3	60	360
5	Произведена оплата поставщику за материалы (включая НДС)	60	51	35 400
6	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке материалов (включая НДС)	60	51	2360
7	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятым на учет материалам и транспортным услугам	68-1	19-3	5760
8	Отражено списание материалов при их отпуске в основное производство	20	10	32 000

Теперь рассмотрим операции, отражающие поступление приобретенных за плату материалов, с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В данном случае поступление материалов отражается записью по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При соблюдении условий примера 1 операции по приобретению материалов с использованием счета 15 и принятию их на учет оформляются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена покупная стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	15	60	30 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	5400
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов (без учета НДС)	15	60	2000
4	Отражена сумма НДС, предъявленная транспортной организацией	19-3	60	360
5	Произведена оплата поставщику за материалы (включая НДС)	60	51	35 400
6	Произведена оплата услуг по доставке материалов (включая НДС)	60	51	2360
7	Материалы оприходованы по учетным ценам	10-1	15	32 000
8	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятым на учет материалам и транспортным расходам	68-1	19-3	5760
9	Отражено списание материалов при их отпуске в основное производство	20	10	32 000

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются - при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам ниже их фактической себестоимости)	16	15
2	Списана в производство сумма выявленных отклонений или	20	16
1	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам выше их фактической себестоимости)	15	16
2	Сторнированы суммы списанных в производство материалов на сумму выявленных отклонений		III



По-иному будет отражаться учет и вычет НДС в ситуациях, когда имеет место хотя бы один из перечисленных ниже случаев:

1) материалы предназначены для использования в производстве продукции, освобожденной от НДС;

2) материалы приобретаются организацией, не являющейся налогоплательщиком НДС в соответствии с налоговым законодательством;

3) материалы предназначены для передачи в уставный капитал другой организации и др. (т.е. предназначены для операций, не признаваемых реализацией материалов в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ).

В этих случаях суммы НДС, уплаченные при приобретении материалов, учитываются в их стоимости и отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена покупная стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4	Сумма НДС учтена в стоимости приобретенных материалов	10-1	19-3

Возможна ситуация, когда организация приобретает материалы с целью их использования для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а затем использует данные материалы для производства продукции, освобожденной от обложения налогом на добавленную стоимость.

В данной ситуации организация после принятия материалов к бухгалтерскому учету могла произвести вычет НДС.

Если в дальнейшем организация использует данные материалы для производства продукции, освобожденной от обложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к материалам восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету. Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором материалы были использованы для производства продукции, освобожденной от обложения НДС.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость материалов, а должны учитываться в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет данной организацией.

Пример 2. Допустим, что организация приобрела за плату материалы стоимостью 11 800 руб., включая НДС в сумме 1800 руб. Материалы были приобретены с целью их использования в производстве продукции, облагаемой НДС.

После принятия материалов к учету организация произвела вычет предъявленной поставщиком суммы НДС в размере 1800 руб. Через два месяца материалы были отпущены для производства продукции, освобожденной от обложения НДС.

Так как организация использовала данные материалы для производства продукции, освобожденной от обложения НДС, то в соответствии с налоговым законодательством ей необходимо восстановить НДС в размере суммы, ранее принятой к вычету, т.е. в сумме 1800 руб. Сумма восстановленного НДС должна быть включена в состав прочих расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60	10 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	1800
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51	11 800
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым на учет материалам	68-1	19-3	1800
5	Материалы отпущены для производства-продукции, не облагаемой НДС	23	10-1	10 000
6	Восстановлен НДС в размере суммы, ранее принятой к вычету	19-3	68-1	1800
7	Восстановленная сумма НДС учтена в составе прочих расходов организации	23	19-3	1800
8	Восстановленная сумма НДС уплачена в бюджет	68-1	51	1800

Возможна также ситуация, когда организация приобретает материалы с целью их использования для производства продукции, облагаемой налогом на добавленную стоимость, а затем передает их в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации.

В данной ситуации организация после принятия материалов к учету могла произвести вычет НДС в полном объеме.

Если затем организация передает данные материалы в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством организации необходимо будет восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ применительно к материалам восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором материалы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых материалов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации! При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных материалов.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал данные материалы при условии использования полученных материалов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал организации.

Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

#### 4.2. Учет материалов при их изготовлении силами организации

Фактическая себестоимость материалов при их изготовлении силами самой организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством.

Учет и формирование фактических затрат на производство материалов осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Таким образом, себестоимость изготовления материалов самой организацией определяется аналогично порядку определения себестоимости изготавливаемой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), и включает в себя не только прямые, но и косвенные расходы (стоимость исходных материалов, заработную плату рабочих и прочие прямые затраты, а также накладные расходы - общепроизводственные и общехозяйственные).

Для учета затрат на изготовление материалов и формирования их фактической себестоимости используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, из какого производства поступают изготовленные материалы.

При принятии изготовленных материалов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счетах 20, 23 и др., относятся на дебет счета 10 «Материалы».

Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на изготовление материалов, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

В бухгалтерском учете операции по изготовлению материалов силами самой организации можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4	Материалы отпущены в производство на изготовление новых материалов	23	10
5	Отражены затраты вспомогательного производства на изготовление материалов: - начислена амортизация объекта основных средств, используемого при изготовлении материалов; - начислена заработная плата работникам, занятым изготовлением материалов; - начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников, занятых изготовлением материалов	23	02
		23	70
		23	69
6	Приняты к учету материалы, изготовленные во вспомогательном производстве	10	23
7	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по материалам, приобретенным для изготовления новых материалов	68-1	19-3

#### 4.3. Учет материалов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию в счет вклада в уставный капитал, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость материалов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации, должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счетов учета материалов (счет 10 «Материалы») в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»).

Налоговые аспекты. Налоговым законодательством установлено, что стоимость материалов, поступающих от учредителей в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, не признается доходом организации и не подлежит обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Для целей налогового учета материалы, внесенные в счет вклада в уставный капитал организации, должны приниматься к учету по стоимости получаемых материалов.

Стоимость получаемых материалов определяется по данным налогового учета у передающей организации на дату перехода права собственности на указанные материалы.

Для целей налогообложения прибыли в случае, когда принимающая организация не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества или какой-либо его части, то стоимость этого имущества либо его части признается равной нулю.

В общем случае операции по поступлению материалов в счет вклада в уставный капитал организации (при отсутствии каких-либо расходов, связанных с их доставкой, и т.д.) отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п		счета	
		• Дебет	кредит
1	Объявлен уставный (складочный) капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Приняты к учету материалы, поступившие в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации (в денежной оценке, согласованной учредителями организации)	10	75-1

При наличии фактических затрат организации на доставку указанных материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования, они предварительно также учитываются в фактической себестоимости материалов.

Суммы НДС, уплаченные по этим затратам, подлежат вычету в общем порядке после оплаты этих расходов и принятия материалов к бухгалтерскому учету.

Возможна ситуация, когда передающая организация произвела вычет НДС при принятии материалов к учету, а впоследствии передала эти материалы в счет вклада в уставный капитал другой организации.

С 1 января 2006 г. в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи таких материалов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данным материалам.

Применительно к материалам восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором материалы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых материалов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных материалов.

Суммы НДС, которые были восстановлены передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал данные материалы при условии использования полученных материалов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет материалов, полученных в качестве вклада в уставный капитал организации.

Вопросы учета различных видов имущества (в том числе материалов), получаемых в счет вклада в уставный капитал организации, подробно изложены в гл. 16.

#### 4.4. Учет безвозмездно полученных материалов

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.

Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Для определения рыночной стоимости материалов могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющихся у органов государственной статистики; торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости отдельных видов материалов.

Рыночная стоимость материалов, полученных организацией безвозмездно, учитывается по кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы».

Суммы по безвозмездно полученным материалам, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») по мере списания материалов на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

При наличии фактических затрат организации на доставку указанных материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования, они предварительно также учитываются в фактической себестоимости материалов.

**Налоговые аспекты.** Активы (в том числе материалы), полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль.

Несмотря на то что стоимость безвозмездно полученных материалов не отражается в момент их получения через счет по учету внереализационных доходов, организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю рыночную стоимость безвозмездно полученных материалов.

Иными словами, для налогового учета стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не по мере списания на счета учета затрат на производство.

Кроме того, для целей налогового учета полученные материалы включаются в состав внереализационных доходов по рыночной стоимости, но не **ниже затрат на производство** (приобретение) аналогичных материалов.

Таким образом, налоговое законодательство обязывает организации, безвозмездно получившие материалы, в целях налогообложения учитывать ту стоимость, которая является большей на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Налоговым законодательством передача права собственности на материалы на безвозмездной основе признается их реализацией, поэтому операции по безвозмездной передаче материалов подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

Плательщиком НДС при безвозмездной передаче материалов является сторона, их передающая. При безвозмездной передаче материалов передающая сторона должна составить счет-фактуру установленной формы, которая выписывается на текущую рыночную стоимость этих материалов.

Безвозмездно полученное имущество должно учитываться принимающей организацией по стоимости, включающей суммы НДС, уплаченные передающей стороной.

Сторона, принимающая безвозмездно полученное имущество, не имеет права на вычет НДС, и поэтому не выделяет сумму налога и учитывает его в составе стоимости полученного имущества.

Счета-фактуры, полученные при безвозмездной передаче имущества (в том числе материалов), в книге покупок у организации-получателя не регистрируются.

#### **4.5. Учет материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества**

Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества и пригодные к дальнейшему использованию, должны приниматься к учету по рыночной стоимости на дату списания имущества и соответствующая сумма должна зачисляться на финансовые результаты.

В бухгалтерском учете материалы, полученные при списании объектов основных средств, отражаются по дебету счета учета материалов (субсчет 10-1 «Сырье и материалы») в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Материалы, полученные от выбытия основных средств и которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлом, утильсырьем), отражаются по дебету субсчета 10<sup>6</sup> «Прочие материалы».

**Налоговые аспекты.** Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества, считаются доходом организации, и их рыночная стоимость подлежит обложению налогом на прибыль.

С 1 января 2006 г. стоимость материалов, полученных при демонтаже или разборке выводимых из эксплуатации основных средств, может быть учтена в составе материальных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

Эта стоимость может быть учтена только в сумме налога на прибыль, исчисленного с дохода, включенного в состав внереализационных доходов при принятии этих материалов к учету (пример по учету материалов, полученных в результате ликвидации основных средств, - см. в п. 9 главы 5 настоящего пособия).

#### **4.6. Учет материалов, полученных в обмен на другое имущество**

Фактической себестоимостью материалов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организаций, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

В фактическую себестоимость материалов, поступающих в организацию по указанным выше договорам, могут включаться также фактические затраты организации на доставку материалов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

**Налоговые аспекты.** Налоговым законодательством установлено, что обмен товарами по договору мены признается реализацией товаров и эта операция подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

При реализации товаров по товарообменным операциям налоговая база по НДС определяется как стоимость передаваемого организацией имущества, исчисленная исходя из рыночных (договорных) цен, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения налога на добавленную стоимость.

В то же время организация может предъявить к вычету сумму НДС по получаемым в результате мены товарам.

При товарообменной операции, т.е. при использовании организацией собственного имущества в расчетах за приобретенные им товары, вычетам подлежат суммы НДС, фак-

тически уплаченные организацией, которые исчисляются исходя из *балансовой* стоимости переданного в счет их оплаты имущества (с учетом его переоценок и амортизации, которые проводятся в соответствии с законодательством РФ).

Таким образом, подлежащий к уплате НДС должен быть исчислен организацией с рыночной (договорной) стоимости переданного имущества, а сумма налогового вычета по НДС - с балансовой стоимости переданного имущества по данным бухгалтерского учета.

В связи с тем, что товарообменные операции подробно рассмотрены в гл. 5, посвященной учету основных средств, ниже представлены непосредственно бухгалтерские проводки, отражающие операции по получению материалов в обмен на другое имущество (в частности, на объект основных средств).

Допустим, что организация по договору мены передает объект основных средств в обмен на материалы. При этом обмениваемое имущество имеет одинаковую рыночную и балансовую стоимость.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость Объекта ОС, переданного по договору мены исходя из рыночной цены реализации (включая НДС)	62	91-1
2	Отражена сумма НДС от стоимости объекта ОС, переданного по договору мены	91-2	68-1
3	Списана первоначальная стоимость переданного по договору мены объекта ОС	01-2	01-1
4	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту передачи по договору мены	02	01-2
5	Списана остаточная стоимость объекта ОС, переданного по договору мены	91-2	01-2
6	Определен финансовый результат от передачи объекта ОС по договору мены (отражается в составе конечного финансового результата в конце отчетного месяца)	91-9	99
7	Отражена стоимость материалов, поступивших по договору мены исходя из рыночной цены реализации объекта ОС (без учета НДС)	10	60
8	Отражена сумма НДС от стоимости поступивших по договору мены материалов	19-3	60
9	Отражен зачет взаимных требований сторон при исполнении договора мены	60	62
10	Предъявлена к вычету сумма НДС по оплаченным и принятым на учет материалам, исчисленная исходя из балансовой стоимости переданного по договору мены объекта	68-1	19-3

#### 4.7. Учет материалов в пути

Если в отчетном месяце в организацию поступили расчетные и отгрузочные документы на материалы, но сами они не поступили, то такие материалы подлежат учету в конце месяца как материалы в пути.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих материалов на склад). В начале следующего месяца эти суммы сторнируются.

**Пример 3.** Допустим, что организацией в отчетном месяце были получены расчетные и отгрузочные документы на непоступившие материалы в сумме 23 600 руб., в том числе НДС - 3600 руб. В следующем месяце материалы поступили полностью.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость материалов в пути согласно расчетным документам поставщика (запись делается в конце отчетного месяца)	10	60	20 000
2	Сторнирована сумма материалов в пути (запись делается в начале следующего месяца)	10	60	20 000
3	Приняты к учету поступившие материалы (запись делается на дату их принятия к учету)	10	60	20 000
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	3600

#### 4.8. Учет неотфактурованных поставок

Если в организацию поступили материалы без расчетных документов, то они подлежат отражению в бухгалтерском учете как неотфактурованные поставки.

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материалов (в зависимости от назначения принимаемых материалов) по учетным ценам.

Учетная цена может быть определена исходя из цены, указанной в договоре, или рыночной цены материалов.

В случае если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материалы приходятся по рыночным ценам.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом данных, указанных в поступивших расчетных документах.

**Пример 4.** Допустим, что организацией в отчетном месяце были получены материалы по договору поставки без расчетных документов.

Материалы были приняты к учету по цене, указанной в договоре поставки в сумме 11 800 руб., в том числе НДС - 1800 руб.

В следующем месяце поступили расчетные документы на принятые к учету материалы на сумму 14 160 руб., в том числе НДС - 2160 руб. То есть фактическая цена материалов оказалась выше их учетной цены.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Приняты к учету материалы по учетным ценам, указанным в договоре (запись делается в отчетном месяце)	10	60	10 000
2	Отражена сумма НДС от стоимости поступивших материалов (запись делается в отчетном месяце)	19-3	60	1800
3	Увеличена стоимость материалов на разницу между фактической ценой и учетной ценой материалов (запись делается после поступления расчетных документов в следующем месяце)	10	60	2000
4	Доначислена сумма НДС на разницу между фактической ценой и учетной ценой материалов	19-3	60	360

Если в поступивших расчетных документах фактическая цена материалов окажется ниже их учетной цены, то разница между учетной ценой и фактической ценой материалов, а также сумма НДС, относящаяся к этой разнице, сторнируются.



#### 4.9. Учет недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке

Недостачи и порча материалов, выявленные при их приемке, учитываются в следующем порядке:

1) сумма недостач и порчи материалов в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих и/или испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и НДС, относящиеся к ним, не учитываются.

Когда покупателем при приемке материалов, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании материалов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от их порчи;

2) недостачи и порча материалов *сверх норм естественной убыли* учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без НДС). Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;

- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без НДС);

- сумма НДС, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Сумма недостачи и порчи материалов сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная в виде претензии поставщикам или транспортной организации, относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышением цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям. Как правило, суммы, поступившие по ранее предъявленным претензиям, отражаются по кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции счетом 51 «Расчетные счета».

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, другого завышения сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

Возможны случаи, когда отсутствуют основания для предъявления претензии и/или иска или суд отказал во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций. В этих случаях сумма, ранее отнесенная в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»), списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В последующем суммы недостач, учтенные на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются в следующем порядке:

- недостача материалов и их порча списываются со счета **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство и/или на расходы на продажу;
- сверх норм - за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи материалов и их порчи списываются на финансовые результаты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

В бухгалтерском учете отдельные операции по учету недостач и потерь, обнаруженных при приемке материалов, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Выявлена недостача материалов в пределах норм естественной убыли при их приемке (до момента их принятия к бухгалтерскому учету)	94	60
2	Выявлена недостача материалов сверх норм естественной убыли при их приемке (до момента принятия материалов к бухгалтерскому учету)	76-2	60
3	Предъявлены претензии поставщикам по несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах, выявленным при приемке материалов (до момента принятия материалов к бухгалтерскому учету)	76-2	60
4	Отражено поступление на расчетный счет сумм по ранее предъявленным претензиям	51	76-2
5	Отражен отказ судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций, ранее предъявленных в виде претензий	94	76-2
6	Списана на затраты на производство (расходы на продажу) стоимость недостающих материалов в пределах норм естественной убыли	20, 23, ..., 44	94
7	Списаны суммы недостач материалов сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц и в случаях отказа суда во взыскании ущерба с виновных лиц ввиду необоснованности иска	91	94

При вынесении судом решения о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь материалов сверх предусмотренных в договоре величин в бухгалтерском учете поставщика сумма продажи, ранее отраженная по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (или счета 51 «Расчетные счета») и кредиту счета 90 «Продажи», сторнируется на взысканную покупателем сумму недостач и потерь.

Одновременно указанная сумма отражается обычной записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (или счета 51 «Расчетные счета») и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При перечислении сумм покупателю счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебетуется в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета».

Поставщик должен также сторнировать обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Восстановленная таким образом на счете 43 «Готовая продукция» сумма списывается затем в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

## 5. УЧЕТ ОТПУСКА МАТЕРИАЛОВ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

Учет поступления материалов и формирование их стоимости является *первым этапом* их бухгалтерского учета. На этом этапе затраты по поступившим материалам не уменьшают капитал организации и поэтому не могут быть признаны расходами организации.

На *втором этапе* бухгалтерского учета осуществляется передача (списание) материалов для использования в производстве продукции (работ, услуг) или для управленческих нужд организации.

После передачи (списания) материалов в производство они участвуют в формировании себестоимости продукции и считаются **осуществленными** материальными расходами, которые признаются в качестве расхода после продажи продукции, т.е. получения дохода.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов, использованных для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) или для управленческих нужд, относятся к расходам по обычным видам деятельности по элементу «Материальные затраты».

В соответствии с п. 18 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Фактический расход материалов при их отпуске на производство и иные хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

В бухгалтерском учете операции по отпуску материалов на производство продукции и на другие хозяйственные цели отражаются проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
2	Списаны материалы на изготовление продукции вспомогательных производств	23	10
3	Списаны материалы на общепроизводственные нужды *	25	10
4	Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10
5	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	28	10
6	Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
7	Списаны материалы на осуществление операций, связанных с реализацией продукции (например, с транспортировкой)	44	10

При отпуске материалов на производство продукции их оценка может производиться организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материалов (метод ЛИФО).

Отпуск материалов в производство осуществляется в пределах лимитов, разрабатываемых организацией с учетом особенностей технологического процесса и отраслевых норм расхода материалов.

Для правильного учета фактических затрат материалов в процессе производства продукции должен быть налажен надлежащий учет расходования материалов и контроль соблюдения установленных норм.

На фактически израсходованные материалы подразделение ~ получатель материалов должно составлять акт расхода материалов.

В акте должны указываться:

- наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию материала;
- номер (шифр) и/или наименование заказа (продукции), для изготовления которого материалы израсходованы, либо номер (шифр) и/или наименование затрат, количество и сумма по нормам расхода;
- количество и сумма расхода материалов сверх норм и их причины.

Списание материалов с подотчета соответствующего подразделения организации и отнесение их стоимости на затраты производства (в зависимости от того, на какие цели израсходованы материалы) производятся на основании указанного выше акта.

Конкретный порядок составления акта расхода материалов, а также перечень подразделений, для которых он предусмотрен, устанавливается организацией.

Для выявления отклонений от норм расхода материалов (экономия, перерасход) применяются следующие методы:

- метод документирования отклонений;
- метод учета партионного раскроя материалов;
- инвентарный метод.

Организацией могут разрабатываться и применяться другие методы выявления отклонений от норм, учитывающие особенности технологии производства продукции (работ, услуг).

Отклонения от норм расхода материалов методом документирования определяются на основании отдельных первичных документов, где отражается отпуск материалов сверх норм.

Метод учета партионного раскроя применяется для выявления отклонений от норм по каждой партии раскраиваемого материала.

Материалы, подвергающиеся резке или раскрою (листовая сталь, стеклотекстолит, кожа, текстиль и т.д.), в производстве должны учитываться не только в весовом выражении или в погонных метрах, но и в соответствующих единицах измерения площадей (кв. м; кв. дм и т.д.).

Отклонения (экономия или перерасход) определяются путем сравнения фактического расхода материалов с установленными нормами их расхода.

При инвентарном методе отклонения от норм выявляются по каждому виду и номенклатурному номеру материалов по отдельным участкам или по подразделению организации в целом.

При этом методе на начало и конец месяца (проверяемого периода) производится инвентаризация остатков неизрасходованных в производстве материалов, находящихся на рабочих местах (участках, бригадах).

Фактический расход материалов определяется путем составления отчета о расходовании материалов за каждый месяц (проверяемый период), в котором показываются:

- остатки материалов на начало и конец отчетного месяца;
- сколько получено и возвращено материалов за отчетный месяц;
- сколько фактически израсходовано материалов, количество произведенной продукции или объемы выполненных работ;
- расход материалов по нормам, экономия и перерасход.

Этот отчет с объяснениями руководителя подразделения организации о причинах отклонений от норм и принятых мерах по устранению непроизводительных расходов (мерах по экономии материалов) передается в бухгалтерскую службу для проверки и расчета стоимостных показателей.

Отходы материалов, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества. Стоимость отходов определяется организацией исходя из сложившихся цен на лом, утиль, ветошь и т.п. (т.е. по цене возможного использования или продажи).

Учет отходов должен способствовать обеспечению контроля за их сохранностью и использованием.

Стоимость учтенных отходов относится в уменьшение стоимости материалов, отпущенных в производство.

В случае последующего использования отходов на изготовление изделий (деталей и т.д.) их отпуск на производство оформляется выпиской требований-накладных.

Отпущенные материалы могут быть израсходованы не полностью. Подразделения организации должны вернуть на склад организации оставшиеся неиспользованными материалы.

Возврат на склад неиспользованных материалов оформляется накладными или лимитно-заборными картами. Сданные на склад материалы приходятся по складу с одновременным списанием с подотчета подразделения организации.

Если эти материалы были списаны в производство, их стоимость относится на уменьшение соответствующих затрат.

При систематическом возврате из производства излишних материалов необходимо пересмотреть установленный организацией лимит их отпуска в производство.

При передаче материалов в переработку сторонней организации (давальческое сырье) их стоимость не списывается с баланса организации, а переносится на предусмотренный для этих целей субсчет 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

Не использованные в процессе переработки материалы вновь принимаются к учету по субсчету 10-1 «Сырье и материалы».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Материалы переданы в переработку сторонней организации	10-7	10-1
2	Списаны материалы, использованные в процессе переработки	20	10-7
3	Оприходованы материалы, не использованные в процессе переработки	10-1	10-7

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения должен применяться один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- ~ метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Таким образом, при списании сырья и материалов в производство в налоговом учете применяются те же методы их оценки, что и в бухгалтерском учете.

Для целей налогового учета материальные расходы также уменьшаются на стоимость возвратных отходов.

В налоговом учете под **возвратными отходами** понимаются остатки сырья, материалов и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства продукции, частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства), и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению.

Не относятся к возвратным отходам остатки материально-производственных запасов, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов продукции, а также попутная (сопряженная) продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

Для целей налогового учета возвратные отходы оцениваются в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);
- по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

## **6. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ МАТЕРИАЛОВ**

Основной задачей бухгалтерского учета материалов при их выбытии в результате продажи, списания, передачи безвозмездно и др. является достоверное определение результатов от продажи (реализации) и прочего выбытия материалов.

### **6.1. Учет выбытия материалов в связи с чрезвычайными обстоятельствами**

Организация имеет право списывать материалы, утраченные в связи с чрезвычайными обстоятельствами (из-за аварии, пожара, стихийного бедствия и других чрезвычайных ситуаций).

При списании материалов их фактическая себестоимость относится в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». На этот же счет также должны относиться затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

В целом суммы потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению и др.

**Налоговые аспекты.** Для целей налогообложения учитываются все потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций. Остающиеся от списания материалов отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости, исходя из цены возможного использования, и зачисляются по указанной стоимости на финансовые результаты организации.

### **6.2. Учет выбытия материалов при их продаже**

Первичными документами, подтверждающими продажу материалов и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) с приложением договора купли-продажи;
- счет-фактура на проданные материалы;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с реализацией материалов;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

При перевозке материалов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

При продаже организацией материалов юридическим и физическим лицам цена их продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам, включающим в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При продаже материалов организация учитывает по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета продаж следующие суммы, подлежащие оплате покупателем:

- стоимость отгруженных материалов по договорным ценам;
- налог на добавленную стоимость.

При продаже материалов их стоимость списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

На этом же счете выявляется финансовый результат от продажи материалов. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Для целей бухгалтерского учета поступления от продажи материалов относятся к операционным доходам.

Данная норма справедлива в тех случаях, когда продажа материалов не является для организации обычным видом деятельности, т.е. не носит систематического характера.

Расходы, связанные с продажей материалов, относятся к операционным расходам.

**Налоговые аспекты.** Рыночная цена продаваемых материалов должна включать в себя сумму НДС, так как операция по продаже материалов подлежит обложению налогом на добавленную стоимость.

Сумма налога указывается в счете-фактуре, выписываемой организацией и регистрируемой в книге продаж.

В общем случае налоговая база при реализации материалов определяется как рыночная стоимость этих материалов без включения в нее суммы НДС. В случае если продаваемые материалы ранее были приняты к учету по первоначальной стоимости с учетом уплаченного НДС, то налоговая база определяется как разница между рыночной ценой реализуемых материалов с учетом НДС и стоимостью реализуемых материалов.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с выручки от продажи материалов, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Для целей налогового учета расходы, связанные с продажей материалов учитываются, т.е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Иными словами, организация вправе уменьшить доходы от реализации такого имущества на сумму расходов, непосредственно связанных с его продажей.

Применительно к материалам в состав этих расходов включаются цена их приобретения (создания) и расходы, связанные с их продажей.

Если цена приобретения (создания) материалов с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от реализации материалов, то разница между этими величинами признается убытком организации, учитываемым в целях налогообложения.

Операции по продаже материалов на сторону могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена продажная стоимость материалов (включая НДС)	62	91-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю материалов	91-2	68-1
3	Списана фактическая себестоимость проданных материалов	91-2	10
4	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи материалов (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
5	Получена оплата за проданные материалы	51	62

### 6.3. Учет выбытия материалов при их передаче в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады (в том числе материалами) в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации.

Передача материалов в уставный капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложений организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов.

Первичными документами, подтверждающими финансовые вложения организации в виде вклада в уставный капитал и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка имущества (материалов), вносимого учредителями в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с передачей имущества в уставный капитал другой организации;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов, и др.

Учет финансовых вложений организации в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения».

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны приниматься к учету по первоначальной стоимости.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

В случае передачи в счет вклада материалов под этой стоимостью понимается их балансовая стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

С учетом изложенного задолженность по вкладу в уставный капитал отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета учета финансовых вложений (субсчет 58-1) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») на величину балансовой стоимости передаваемых материалов.

Непосредственная передача материалов в счет вклада в уставный капитал в размере его балансовой стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 10 «Материалы».

Налоговые аспекты. В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ расходы организации, в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Для целей налогового учета при передаче имущества в уставный (складочный) капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны.

В этой же оценке учитывается имущество в налоговом учете у получающей стороны, стоимость которого должна быть подтверждена документально.

Для целей налогового учета вклады имуществом в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются реализацией и не облагаются налогом на добавленную стоимость. Так как операции по передаче имущества в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, то суммы НДС, уплаченные по такому имуществу, не подлежат вычету.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении материалов либо фактически уплаченные при ввозе материалов на территорию РФ, должны учитываться в стоимости материалов в случае, если они предназначены для передачи в уставный (складочный) капитал другой организации.

В случае, когда организации заранее известно, что приобретенные материалы сразу же будут переданы в уставный (складочный) капитал другой организации, предъявленная поставщиком сумма НДС должна быть учтена в стоимости передаваемых материалов.

Пример. Допустим, что организация приобрела материалы по стоимости 11 800 руб., в том числе НДС - 1800 руб. Материалы сразу же после их принятия к учету были переданы в уставный (складочный) капитал другой организации. Предъявленная поставщиком сумма НДС была учтена в стоимости передаваемых материалов.



№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60	10 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60	1800
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51	11 800
4	Сумма НДС учтена в стоимости материалов, предназначенных для передачи в уставный капитал другой организации	10	19-3	1800
6	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	58-1	76	11 800
7	Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их балансовой стоимости	76	10	11 800

Если организация приобрела материалы, приняла их к учету, произвела по ним вычет НДС, а затем собирается передать их в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, то в соответствии с налоговым законодательством ей необходимо восстановить суммы НДС, ранее принятые к вычету в установленном порядке.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету. Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором материалы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых материалов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного НДС должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных материалов.

Для передающей организации восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

Учет всех видов финансовых вложений (в том числе передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации) подробно изложен в гл. 12.

#### 6.4. Учет выбытия материалов при их безвозмездной передаче

Безвозмездная передача материалов другим организациям и лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации.

В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче материалов, практически аналогичны проводкам, отражающим реализацию (продажу) материалов.

Основное отличие в том, что цена реализации при безвозмездной передаче материалов равна нулю.

Списание материалов, передаваемых безвозмездно, осуществляется на основании первичных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, заявлений на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.).

Для целей бухгалтерского учета материалы списываются передающей стороной по фактической себестоимости.

Стоимость материалов, передаваемых безвозмездно, а также возникающие расходы по отпуску этих материалов относятся на финансовые результаты организации.

Налоговые аспекты. Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи материалов не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, передача материалов на безвозмездной основе подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость передаваемого безвозмездно имущества.

При безвозмездной передаче материалов плательщиком НДС является сторона, его передающая.

При этом передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Счет-фактура при безвозмездной передаче материалов должен быть выписан на рыночную стоимость этого объекта.

В бухгалтерском учете операции по безвозмездной передаче материалов могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана фактическая себестоимость безвозмездно переданных материалов	91-2	10
2	Начислен НДС от рыночной стоимости безвозмездно переданных материалов	91-2	68-1
3	Определен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов (в составе конечного финансового результата)	99	91-9

## 7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛОВ

Проведение инвентаризации материалов осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, которые должны применяться с учетом постановления Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Инвентаризация материалов осуществляется комиссией при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризация материалов заключается в проверке их фактического наличия в натуре по местам расположения материалов.

Материалы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовщика) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие материалов путем обязательного их пересчета, перевешивания или обмера. Не допускается вносить в описи данные об остатках материалов со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия.

Материалы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Инвентаризация материалов, находящихся в пути, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

В описях на материалы, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на материалы, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование материалов, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Материалы, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение.

В описях на эти ценности указываются их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

В описях на материалы, переданные в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование материалов, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи материалов а переработку, номера и даты документов.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Для инвентаризации материалов предусмотрены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

<b>III</b> формы	Наименование формы
ИНВ-3	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
ИНВ-6	Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути

Сличительные ведомости составляются при выявлении расхождений между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей и актов.

Для отражения результатов инвентаризации материалов, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяются сличительные ведомости формы № ИНВ-19 "Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей".

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается материально ответственному лицу.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации (проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) - в годовом бухгалтерском отчете.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия материалов с данными бухгалтерского учета регулируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

В соответствии с законом выявленные излишки материалов принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и отражаются по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», т.е. зачисляются на финансовые результаты организации.

В соответствии с законом недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся в учете затрат на производство и/или на расходы на продажу, сверх норм - на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты коммерческой организации.

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

Суммы недостач и потерь от порчи материалов списываются по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную (учетную) цену материалов и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этим материалам. Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

Как правило, списание недостач и потерь от порчи материалов отражается в учете по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов учета материалов - в части договорной (учетной) цены материалов.

При использовании в учетной политике организации счетов заготовления и приобретения материалов или соответствующего субсчета к счетам учета материалов в части доли транспортно-заготовительных расходов данная операция отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Недостача материалов и их порча в пределах норм естественной убыли списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на счета учета затрат на производство и/или на расходы на продажу.

В бухгалтерском учете операции по списанию недостач материалов в пределах норм естественной убыли отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена недостача материалов в пределах норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации	94	10
2	Списана на затраты на производство (расходы на продажу) стоимость недостающих материалов в пределах норм естественной убыли	20, 23, 44	94

Для целей налогообложения прибыли нормы естественной убыли могут быть учтены **только** в том случае, если они утверждены в порядке, установленном Правительством РФ.

Порядок разработки и утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материалов и иных МПЗ утвержден постановлением Правительства РФ от 12.11.2002 № 814. В соответствии с указанным постановлением нормы естественной убыли должны утверждаться соответствующими министерствами по согласованию с Министерством экономического развития и торговли РФ.

На момент издания настоящего пособия в установленном порядке были утверждены и согласованы, в частности, следующие нормы:

- нормы естественной убыли при хранении химической продукции (утв. приказом Министерства промышленности, науки и технологий РФ от 31.01.2004 № 22);
- нормы естественной убыли зерна, продуктов его переработки и семян масличных культур при хранении (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 23.01.2004 № 55);
- нормы естественной убыли массы грузов металлургической промышленности при перевозках железнодорожным транспортом (утв. приказом Министерства промышленности, науки и технологий РФ от 25.02.2004 № 55).

Так как для большинства видов МПЗ нормы естественной убыли находятся в стадии разработки, то Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ было установлено, что впредь до утверждения норм естественной убыли в установленном порядке применяются нормы естественной убыли, утвержденные ранее соответствующими федеральными органами исполнительной власти.

При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Недостача материалов и их порча сверх норм естественной убыли должны списываться за счет виновных лиц.

При этом могут возникнуть следующие ситуации:

- виновные лица установлены и согласны возместить причиненный ущерб;
- виновные лица установлены, но отсутствует возможность обратиться на них взыскание ущерба;
- виновные лица не установлены.

Если виновные лица отсутствуют, то данное обстоятельство должно подтверждаться соответствующими документами. В документах, представляемых для оформления списания недостач, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц либо отказ во взыскании ущерба с виновных лиц. Такие решения могут быть получены как до, так и после или во время инвентаризации.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи материалов и их порчи списываются на финансовые результаты организации.

Взыскание недостачи сверх норм отражается по кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») при наличии виновных лиц.

С виновного лица может быть взыскана рыночная стоимость недостающих материалов.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих материалов положительная разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», и их стоимостью, отраженной на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», относится в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»). По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Внесение денежных средств виновным лицом в погашение задолженности по возмещению ущерба отражается по кредиту субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса».

Пример 1. Допустим, что организацией выявлена недостача материалов сверх норм естественной убыли при наличии виновного лица.

Виновное лицо добровольно возмещает сумму недостачи материалов исходя из их рыночной стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена недостача материалов сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации	94	10
2	Фактическая сумма ущерба от недостачи материалов отнесена на виновное лицо	73-2	94
3	Отражено превышение суммы ущерба, подлежащей взысканию с виновного лица, над фактической суммой ущерба	73-2	98-4
4	Внесены денежные средства виновным лицом в погашение задолженности по возмещению ущерба	50	73-2
5	Учтена в составе внереализационных доходов положительная разница между суммой ущерба, подлежащей взысканию с виновного лица, и фактической суммой ущерба	98-4	91-1
6	Определен финансовый результат (прибыль) (в составе конечного финансового результата)	91-9	99

При отсутствии конкретных виновников, а также при наличии недостач материалов, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, списание недостач и потерь от порчи материалов сверх норм производится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример 2. Допустим, что организацией выявлена недостача материалов при отсутствии виновного лица. При этом отсутствие виновного лица подтверждается только решением следственных органов или виновное лицо имеется, но суд отказал во взыскании убытков с него вследствие необоснованности иска.

В этих случаях организация хотя и списывает убытки на финансовые результаты, но не имеет права уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, так как такое право дается лишь тогда, когда суд состоялся, но вынес обвиняемому (виновному лицу) оправдательный приговор.

В данном случае сумма убытка в бухгалтерском учете отражается, но не учитывается в составе убытков организации для целей налогообложения прибыли.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена недостача материалов сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации	94	10
2	Списан ущерб от недостачи материалов (в связи с отказом суда во взыскании ущерба с виновного лица вследствие необоснованности иска)	91-2	94

Пример 3. Допустим, что организацией выявлена недостача материалов при наличии виновного лица в условиях, когда суд состоялся и вынес виновному лицу оправдательный приговор. В случаях, когда имеются такие решения судебных органов, организация имеет право убытки от недостач, потерь и хищений имущества отнести на финансовые результаты организации и уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму понесенных убытков.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена недостача материалов сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации	94	10
2	Ущерб отнесен на виновное лицо	73-2	94
3	Списана на финансовые результаты недостача материалов в связи с оправданием судом виновного лица	91-2	73-2
4	Определен финансовый результат (убыток) (в составе конечного финансового результата)	99	91-9

## В. УЧЕТ ТАРЫ

### 1. КЛАССИФИКАЦИЯ ТАРЫ

**Тара** - это вид запасов, предназначенных для упаковки, транспортировки и хранения продукции, товаров и других материальных ценностей.

Для целей бухгалтерского учета тара подразделяется на следующие виды:

- тара из древесины;
- тара из картона и бумаги;
- тара из металла;
- тара из пластмассы;
- тара из стекла;
- тара из тканей и нетканых материалов.

В составе тары учитываются также материалы и детали, предназначенные специально для изготовления и ремонта тары, - *тарные материалы* (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное, пробка полиэтиленовая, фольга и др.).

По условиям поставки и многократности использования различают тару многократного и однократного использования.

**Тара однократного использования** (бумажная, картонная, полиэтиленовая и др.), а также мешки бумажные и из полимерных материалов, использованные для упаковки продукции (товаров), как правило, включаются в себестоимость затаренной продукции, возврату не подлежат и покупателем отдельно не оплачиваются.

**Тара многократного использования** (многооборотная) подлежит обязательному возврату поставщикам продукции (товаров) или сдаче тароремонтным организациям (возвратная тара).

Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора (контракта) на приобретение материально-производственных запасов.

К возвратной таре, как правило, относятся деревянная тара (ящики, бочки, кадки и др.), картонная тара (ящики из гофрированного и плоского склеенного картона и др.), металлическая и пластмассовая тара (бочки, фляги, ящики, бидоны, корзины и др.), стеклянная тара (бутылки, банки, бутыли и др.), тара из тканей и нетканых материалов (мешки тканевые, упаковочные ткани, нетканые упаковочные полотна и др.), а также специальная тара, т.е. тара, специально изготовленная для затаривания определенной продукции (товаров).

Если иное не установлено договором, покупатель (получатель) обязан вернуть многооборотную тару, в которой поступил товар, в порядке и в сроки, установленные законом, иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ними обязательными правилами или договором.

Договорами, стандартами и техническими условиями могут предусматриваться особые требования к таре (к упаковке продукции) и условия возврата такой тары.

Тара по своим функциям различается на внешнюю упаковку и непосредственную упаковку.

**Непосредственная упаковка** характерна тем, что она неотделима от вложенного в нее товара и может быть использована самостоятельно только после расходования этого товара, поэтому она со склада отпускается вместе с товаром (флакон для духов, банки и бутыли для консервов и красок и т.д.).

Такая тара берется на учет и подлежит возврату на склад после использования (расходования) вложенных в нее материальных ценностей, если она может быть использована внутри организации или продана.

## 2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ТАРЫ

Как правило, тара может быть приобретена организацией путем покупки у поставщиков или изготовлена собственными силами.

Приемка тары от поставщиков и покупателей, от тарных цехов и участков своей организации, отпуск тары на сторону и в производство для упаковки продукции, а также перемещение тары внутри организации должны оформляться первичными учетными документами.

Учет тары на складах и в подразделениях организации осуществляется в том же порядке, который используется при учете материалов.

Тара, пришедшая в негодность вследствие естественного износа, поломки (боя) или порчи, оформляется к списанию соответствующим актом. Акт составляется комиссией. Комиссия производит осмотр тары и определяет причины ее непригодности и виновных лиц, допустивших поломку, бой или порчу тары.

Списание непригодной тары производится после утверждения акта руководителем организации или лицом, им уполномоченным. Непригодная тара подлежит обязательной сдаче для утилизации в соответствующее подразделение организации, организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки. Сдача непригодной тары в соответствующее подразделение, осуществляющее ее утилизацию, оформляется накладной.

Отпуск (отгрузка) непригодной тары (стеклянный бой, металлический лом и др.) организациям по сбору вторичного сырья или другим организациям для переработки (стеклянные заводы и др.) оформляется накладной (товарно-транспортной накладной).

## 3. ОЦЕНКА И УЧЕТ ТАРЫ

Оценка тары при принятии к бухгалтерскому учету. Тара принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости вне зависимости от условий ее поступления (покупка у поставщиков или изготовление непосредственно в организации).

Фактическая себестоимость тары определяется в том же порядке, что и при учете материалов.

**Фактическая себестоимость** приобретаемой тары (кроме тары, поступившей с поставленной продукцией) складывается из всех расходов по ее покупке и доставке в организацию или затрат по ее изготовлению.

Принятие к учету и предъявление к вычету налога на добавленную стоимость, связанного с приобретением (изготовлением) тары, осуществляется в том же порядке, что и при учете материалов.

Наличие и движение всех видов тары (за исключением тары, используемой как хозяйственный инвентарь) учитывается всеми организациями (кроме организаций, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием) на субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» счета 10 «Материалы».

Организации, занимающиеся торговой деятельностью и общественным питанием, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» счета 41 «Товары».

На указанных субсчетах учитываются также тарные материалы (материалы и детали, предназначенные для изготовления и ремонта тары).

В бухгалтерском учете операции по приобретению тары у поставщиков отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенной тары согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-4	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком тары	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику за тару (включая НДС)	60	51
4	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятой на учет таре	68-1	19-3

Если тара изготовлена непосредственно в организации, то затраты по ее изготовлению предварительно списываются с кредита счетов учета затрат, - как правило, со счета 23 (Вспомогательные производства) - в дебет счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») по фактической себестоимости.

В бухгалтерском учете операции по изготовлению тары силами самой организации можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Материалы отпущены в производство на изготовление тары	23	10-1
2	Отражены затраты вспомогательного производства на изготовление тары: - начислена амортизация объекта основных средств, используемого при изготовлении тары; - начислена заработная плата работникам, занятым изготовлением тары; - начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников	23 23 23	02 70 69
3	Принята к учету тара, изготовленная во вспомогательном производстве	10-4	23

В случае наличия в организации значительной номенклатуры и высокой скорости оборачиваемости тары и/или тарных материалов разрешается вести синтетический и аналитический учет тары в *учетных ценах*.



При возникновении разницы между фактической себестоимостью изготовления тары или фактическими расходами по ее покупке у сторонних организаций и учетной ценой этой тары указанная разница списывается со счетов учета затрат (23 «Вспомогательные производства») или счетов учета расчетов (при покупке тары) на счета учета финансовых результатов как операционные расходы.

Учетные цены устанавливаются организацией самостоятельно, дифференцированно по видам тары (наименованиям, размерам, сортам и т.п.) в том же порядке, что и при учете материалов.

Тара, используемая для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд, т.е. используемая как производственный и хозяйственный инвентарь, учитывается в зависимости от срока службы на счете учета основных средств или на счете учета материалов.

Аналитический учет тары ведется бухгалтерской службой в количественном и стоимостном выражении по складам, подразделениям и местам хранения, по материально ответственным лицам, а внутри них - по видам и группам тары.

Учет тары у поставщика продукции. В случаях, когда стоимость тары входит в продажную цену продукции, которая упакована в данную тару, т.е. покупателем отдельно не оплачивается, стоимость такой тары относится:

- в дебет счета 20 «Основное производство» (т.е. включается в производственную себестоимость продукции), если упаковка продукции в тару осуществляется в производственных подразделениях организации;

- в дебет счета 44 «Расходы на продажу», если упаковка продукции в тару осуществляется после ее сдачи на склад сотовой продукции.

Стоимость тары списывается с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»), если тара была учтена на указанном счете.

Если стоимость тары покупателем оплачивается отдельно (т.е. сверх стоимости продукции, упакованной в эту тару), то стоимость тары (по фактической себестоимости или учетным ценам) списывается у поставщика с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») в дебет счета учета расчетов по мере отгрузки (отпуска).

Возвратная тара в расчетных документах указывается отдельной строкой по ценам, указанным в соответствующих договорах, без включения ее стоимости в продажную цену затаренной в нее продукции.

Стоимость возвращенной поставщику или тароремонтной организации порожней тары оплачивается тарополучателем таросдатчику по ценам, предусмотренным соответствующими договорами (купли-продажи, поставки и др.).

В случае, когда поставщик или тароремонтная организация (тарополучатель) несут дополнительные расходы по ремонту, очистке и промывке полученной от таросдатчика тары, указанные расходы являются услугой и подлежат возмещению тарополучателю сверх стоимости возвращенной тары, если иное не предусмотрено договором между тарополучателем и таросдатчиком.

Полученная возвратная тара учитывается у поставщика по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») по фактической себестоимости или учетной цене в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

У организации-поставщика при возникновении разницы между фактической себестоимостью или учетной ценой тары и ее стоимостью, указанной в договоре, указанная разница списывается со счетов, учета расчетов на финансовые результаты как операция расхода.

При этом сумма возмещенных расходов по ремонту и очистке тары относится на финансовые результаты как операция дохода.

Поставщик продукции расходы по ремонту возвратной тары, полученной от покупателя, учитывает на соответствующих счетах учета затрат на производство (расходов на продажу) и списывает их с указанных счетов в дебет счета учета финансовых результатов как операции расходов.

В бухгалтерском учете поставщика продукции отдельные операции, связанные с возвратом тары, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражен возврат тары от покупателя продукции поставщику	10-4	62
2	Отражен возврат покупателю стоимости возвращенной им тары	62	51

Учет тары у покупателя продукции. Невозвратная тара, поступившая от поставщиков вместе с МПЗ, принимается к бухгалтерскому учету одновременно с ними и включается в сумму расходов на их приобретение

В случае если тара оплачена вместе с МПЗ или подлежит оплате отдельно, то она учитывается по цене, указанной в договоре, по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») и кредиту счета учета расчетов.

Если вместе с МПЗ поступает возвратная тара, стоимость которой включена в цену этих МПЗ, то из общей суммы расходов на их приобретение исключается стоимость возвратной тары по цене ее возможного использования или реализации.

Если тара поставщику отдельно не оплачена, но может использоваться у организации-покупателя или быть продана, то такая тара принимается к учету по рыночной цене с учетом физического состояния с одновременным отнесением указанной стоимости на счета учета финансовых результатов.

Возвращенная (отгруженная) поставщику тара на основании предъявленного к оплате счета (расчетного документа) списывается по ценам, предусмотренным в договоре, с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») в дебет счета учета расчетов.

Поступление невозвратной тары, оплачиваемой покупателем сверх цены, например приобретаемых материалов, может отражаться в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость приобретенной тары согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-4	60
2	Отражена сумма НДС от стоимости тары	19-3	60
3	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-1	60
4	Отражена сумма НДС от стоимости приобретенных материалов	19-3	60
5	Произведена оплата поставщику за материалы и тару (включая НДС)	60	51
6	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятым к бухгалтерскому учету материалам и таре	68-1	19-3

В бухгалтерском учете операции по таре, оплаченной сверх цены на приобретенные материалы и затем возвращенной поставщику согласно условиям договора, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражен возврат тары покупателем поставщику материалов	60	10-4
2	Отражен возврат от поставщика стоимости возвращенной ему порожней тары	51	60

Аналитический учет возвратной тары разрешается вести в учетных ценах.

В случае расхождения суммы, подлежащей оплате тарополучателем, со стоимостью возвращенной тары, определенной по учетным ценам, разница относится на транспортно-заготовительные расходы или на счет 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей".

При неполной оплате поставщиком (тарополучателем) полученной (возвращенной) от покупателя тары последний списывает сумму недоплаты с кредита счета учета расчетов:

- в случаях обоснования недоплаты и признания ее покупателем (удержание тарополучателем в возмещение расходов на ремонт, очистку и промывку тары, неправильное указание цены и т.д.) - на транспортно-заготовительные расходы или на счет отклонений;
- при несогласии покупателя с действиями поставщика и предъявлении им претензии или иска к поставщику - в дебет счета учета расчетов по претензиям.

Учет операций с тарой, обращающейся по залоговым ценам. За некоторые виды многооборотной тары, поставляемой с продукцией (товаром), поставщиком может взиматься с покупателя залог (вместо стоимости тары), который возвращается ему после получения от него порожней тары в исправном состоянии. Взимание залоговых сумм за тару производится в случаях, предусмотренных договорами.

Многооборотная тара (покупная и/или собственного изготовления), на которую в соответствии с условиями договора установлены суммы залога (далее - *залоговая тара*), учитывается по сумме залога (далее - *залоговая цена*).

Разница между фактической себестоимостью и залоговой ценой тары при ее приобретении в организации учитывается в порядке, предусмотренном при учете самой тары.

Залоговая тара является возвратной.

При отгрузке продукции (товаров) в таре, учтенной по залоговым ценам, стоимость тары отражается в расчетных документах (счет, платежное требование, платежное требование-поручение и т.д.) отдельно по залоговым ценам и оплачивается покупателем сверх стоимости затаренной в нее продукции (товаров).

Покупатель полученную тару учитывает по залоговым ценам на субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» счета 10 «Материалы» или на субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» счета 41 «Товары».

При возврате залоговой тары поставщику в исправном состоянии покупателю возмещается ее стоимость по залоговым ценам. Поставщик (тарополучатель) стоимость возвращенной тары учитывает по залоговым ценам.

Налоговые аспекты. В случае невозвращения покупателем поставщику залоговой тары сумма залога за эту тару не возвращается. Поставщик относит указанную сумму залога на финансовые результаты как операцию дохода.

В этом случае у поставщика возникает также необходимость в исчислении и уплате в бюджет НДС от оборота по продаже тары.

У покупателя, не возвратившего тару, сумма НДС к вычету не принимается. Стоимость этой тары, включая сумму НДС, отражается по счету 10 «Материалы» (субсчет 10-4) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Многооборотная тара для затаривания собственной продукции, поступившая в организацию, оценивается по залоговым ценам, а разница между залоговой ценой и фактической себестоимостью тары отражается по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходована тара, полученная от завода-изготовителя (включая НДС)	10-4	60
2	Отражена разница между залоговой ценой и фактической себестоимостью тары	10-4	91-1
3	Произведена оплата тары заводу-изготовителю (включая НДС)	60	51

Учет затрат по изготовлению, ремонту, возврату тары и ее списание, Затраты по изготовлению и ремонту тары учитываются:

- на счете 20 «Основное производство» - организациями, для которых изготовление и ремонт тары относятся к их основной деятельности;
- на счете 23 «Вспомогательные производства» - всеми другими организациями.

Изготовленная новая тара сдается на склад по приемосдаточным накладным и отражается в учете по дебету счетов учета материальных ценностей с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Расходы покупателя продукции по очистке и ремонту тары, полученной от поставщиков вместе с поставленной продукцией, списываются на транспортно-заготовительные расходы этой группы материалов. Расходы по доставке возвратной тары возмещаются покупателю (таросдатчику) поставщиком (тарополучателем), если иное не предусмотрено договором. Поставщик (тарополучатель) относит эти расходы на расходы на продажу.

Если договором предусмотрено, что расходы по доставке возвратной тары поставщику или тароремонтной организации производятся за счет покупателя, последний относит их на транспортно-заготовительные расходы или расходы на продажу (для торговых организаций). Суммы, оплаченные (подлежащие оплате) организациями - получателями залоговой тары торговым организациям сверх залоговых цен на тару в возмещение расходов по сбору и хранению тары, организации-поставщики относят на расходы на продажу.

Тара, пришедшая в негодное состояние вследствие естественного (нормального) износа, списывается с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-4) и относится на счета учета финансовых результатов как операционные расходы (в частности, на счет 91).

Тара, пришедшая в негодность до истечения срока полезного использования (в результате порчи, боя и т.д.), списывается с кредита счета учета материалов (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы») с отнесением в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с последующим распределением в том же порядке, что и при учете материалов.

#### 4. УЧЕТ ТАРЫ-ОБОРУДОВАНИЯ

*Тара-оборудование* - это вид тары, предназначенный для хранения, транспортировки и продажи из него товаров.

Тара-оборудование, являющаяся многооборотной тарой, право собственности на которую принадлежит организации - поставщику товаров, учитывается им на балансе и подлежит обязательному возврату покупателями поставщикам.

У организации-собственника тара-оборудование (покупная и/или собственного изготовления) учитывается на счете 10 «Материалы» (субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»).

Тара-оборудование, относящаяся по правилам бухгалтерского учета к внеоборотным активам, учитывается на счете 01 «Основные средства».

При поставке товаров с тарой-оборудованием стоимость тары-оборудования в стоимость товара не включается и в расчетных документах показывается отдельной строкой.

Поставщик-собственник тары-оборудования осуществляет контроль за ее техническим состоянием и может нести следующие расходы:

~~ амортизационные отчисления на тару-оборудование, учтенную на счете 01 «Основные средства». Амортизация начисляется в установленном для основных средств порядке и отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»;

- расходы по всем видам ремонта тары-оборудования и ее санитарной обработке.
- Указанные затраты поставщик включает в затраты на производство (расходы на продажу).

В случае если транспортные расходы по возврату тары-оборудования несет поставщик согласно условиям договора, то указанные расходы относятся у него на расходы на продажу. Если эти расходы несет покупатель (отправитель тары-оборудования), то он относит их на транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением товаров, поступивших в указанной таре.

Покупатели товаров возмещают поставщику (собственнику тары-оборудования) расходы, связанные с амортизацией, ремонтом тары-оборудования, и другие расходы в размерах, определенных в соответствующих договорах поставки (купли-продажи и др.).

Указанные расходы покупатель товара (плательщик) относит на транспортно-заготовительные расходы, а поставщик (собственник тары-оборудования) полученные от покупателя суммы относит на счет учета финансовых результатов.

Списание тары-оборудования, учтенной на счете 01 «Основные средства», производится в порядке, установленном для списания объектов основных средств.

## Г. УЧЕТ СПЕЦИАЛЬНОГО ИНСТРУМЕНТА, СПЕЦИАЛЬНЫХ ПРИСПОСОБЛЕНИЙ, СПЕЦИАЛЬНОГО ОБОРУДОВАНИЯ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ

### 1. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды имеет свои особенности, которые не могут быть полностью регламентированы нормами ПБУ 5/01.

Для целей бухгалтерского учета указанные выше активы включены в состав оборотных активов и имеют особый порядок отнесения стоимости в затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

Особенности бухгалтерского учета указанных выше активов определяются Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 № 135н и введенными в действие начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 г. (далее - Методические указания).

Методическими указаниями установлены следующие определения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и спецодежды.

*Специальный инструмент и специальные приспособления* - технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления (выпуска) конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг).

В состав специального инструмента и специальных приспособлений входят: инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, модельная оснастка, стапели, кокили, опоки, плазово-шаблонная спецоснастка, другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений.

Не включаются в состав специального инструмента и специальных приспособлений технические средства, предназначенные для производства типовых видов продукции (работ, услуг).

*Специальное оборудование* - многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций.

К специальному оборудованию относятся:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций;

- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);

- реакторное оборудование;

- дезактивационное оборудование;

- другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное оборудование технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

*Специальная одежда* - средства индивидуальной защиты работников организации.

В состав специальной одежды входят: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы, другие виды специальной одежды).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, определяется организацией исходя из особенностей технологического процесса в отраслях промышленности и иных отраслях экономики.

Для удобства последующего изложения материала специальный инструмент, специальные приспособления и специальное оборудование в дальнейшем обозначим одним термином - «специальная оснастка».

## 2. ДВИЖЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ

Процесс движения специальной оснастки и специальной одежды (далее - активов) состоит из трех основных стадий:

- стадии поступления активов в организацию;
- стадии отпуска активов в производство (эксплуатацию);
- стадии выбытия активов из организации.

На первой стадии производятся принятие активов к учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Активы могут поступать в организацию путем:

- приобретения активов за плату;
- изготовления активов самой организацией;
- поступления активов в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездного получения активов и др.

На второй стадии происходит отпуск активов в производство (эксплуатацию) и устанавливается порядок включения их стоимости в затраты производства. Кроме того, на этой стадии осуществляется оперативный учет специальной оснастки и специальной одежды в организации.

На третьей стадии осуществляется учет активов, выбывающих из организации вследствие различных причин.

Выбытие активов из организации может происходить по следующим причинам:

- списание активов (из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях, пожарах, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных обстоятельствах);
- продажа (реализация) активов;
- передача активов в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездная передача активов другим организациям и лицам (за исключением договора безвозмездного пользования) и др.

Все операции по движению активов (поступление, отпуск в производство, выбытие) должны оформляться первичными учетными документами.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению рассматриваемых активов в большинстве случаев можно использовать унифицированные формы первичной учетной документации, применяемые для оформления и учета операций по движению материалов.

Приемка и оприходование поступающей специальной оснастки и специальной одежды складами организации, как правило, оформляются путем составления приходных ордеров (форма № М-4).

При изготовлении специальной оснастки и специальной одежды собственными силами организации принятие их к бухгалтерскому учету должно подтверждаться «Актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды» по форме, устанавливаемой организацией (образец формы приведен в Методических указаниях).

Передача изготовленной в организации специальной оснастки и специальной одежды подразделениями-изготовителями (цехами) на склады организации должна оформляться требованием-накладной и/или накладной соответственно по формам № М-11 и № М-15.

Требование-накладная (накладная), как правило, выписывается в трех экземплярах. Первый экземпляр передается бухгалтерской службе для оприходования изготовленной специальной оснастки и списания затрат по соответствующему заказу. Второй экземпляр передается вместе с изготовленными объектами специальной оснастки на склад организации, а третий остается в подразделении-изготовителе.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) со складов организаций производится на основании требования-накладной и/или накладной (формы № М-11 и № М-15), а также по лимитно-заборным картам (форма № М-8).

При использовании в организации забалансового учета объектов специальной оснастки их выбытие в качестве объекта учета осуществляется на основании "Акта на списание".

В качестве «Акта на списание» организация может использовать формы № МБ-4 «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов» и № МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Исходя из конкретных условий своей деятельности, организация может помимо форм первичных учетных документов, содержащихся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, применять самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов по движению специальной оснастки и специальной одежды. При этом указанные формы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Организация должна также осуществлять оперативный учет специальной оснастки и специальной одежды, порядок которого излагается ниже.

## **2.1. Оперативный учет специальных инструментов и приспособлений**

Специальные инструменты и специальные приспособления отпускаются со склада организации в кладовую подразделения организации по установленным организацией лимитам (нормам) отпуска.

Учет выданных подразделениям организации специальных инструментов и специальных приспособлений ведется на складе организации в специальных карточках, открываемых на каждое подразделение, в которых отражаются выдача и возврат специальных инструментов и специальных приспособлений, а также сдача негодных специальных инструментов и специальных приспособлений.

Методическими указаниями предусматривается применение нескольких вариантов организации оперативного (количественного) учета выдачи специальных инструментов и специальных приспособлений в производство (эксплуатацию) и их возврата на склад.

При первом варианте оформление операций по движению специальных инструментов и специальных приспособлений осуществляется первичными учетными документами:

- поступление в кладовую подразделения специальных инструментов и специальных приспособлений со склада оформляется выпиской требований или лимитных карт;
- возврат из кладовой специальных инструментов и специальных приспособлений на склад оформляется составлением накладных или записями в лимитных картах;
- сдача из кладовых подразделений негодных, изношенных специальных инструментов и специальных приспособлений в виде лома, утиля оформляется накладными.

<sup>4</sup> При втором варианте работники кладовой подразделения обменивают на складе организации негодные, изношенные специальные инструменты и специальные приспособления на годные штука за штуку. Такой обмен не приводит к изменению запасов специальных инструментов и специальных приспособлений в кладовых подразделениях, поэтому первичный учетный документ на выдачу инструментов и приспособлений не оформляется. Обмен производится на основании актов выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

При втором варианте учета движения специальных инструментов и специальных приспособлений в производстве (эксплуатации) первичные учетные документы на отпуск или приход указанных ценностей со склада организации в кладовую подразделения или из кладовой подразделения на склад организации оформляются лишь по операциям, приводящим к изменению величины запасов в кладовой подразделения.

Указанный вариант рекомендуется для внедрения в организациях с хорошо организованной системой складского и инструментального хозяйства, а также надлежащей постановкой учета и контроля.

Выдача специальных инструментов и специальных приспособлений на рабочие места на срок более месяца производится из кладовой подразделения в соответствии с технологическими картами. Первоначальная выдача специального инструмента производится на основании требования мастера и оформляется в лицевых карточках, открываемых в одном экземпляре на каждое рабочее место, каждого наладчика или рабочего - получателя специального инструмента/В лицевой карточке работник расписывается за полученный инструмент.

Последующие выдачи из кладовой подразделения годного специального инструмента взамен нормально изношенного штука за штуку первичными учетными документами могут не оформляться либо оформляются записями в лицевой карточке работника. В этой карточке работник кладовой подразделения расписывается в получении негодных инструментов, а работник расписывается в получении годных инструментов с указанием даты.

Во всех случаях выдача годного специального инструмента в обмен на негодный инструмент производится только при предъявлении акта его выбытия (списания) по причине нормального износа (нормальной эксплуатации).

Выдача годных специальных инструментов без сдачи негодных либо в обмен на инструменты, пришедшие в негодное состояние досрочно либо вследствие нарушений правил эксплуатации, производится на основании требований. В лицевой карточке работника производятся соответствующие записи о сдаче негодных инструментов и о выдаче годных инструментов, подтверждаемые подписью работника кладовой подразделения и подписью работника, получающего инструмент.

При выдаче специальных инструментов на срок не более месяца (на смену, иной период, определяемый организацией) применяется, как правило, марочная система выдачи инструмента.

При марочной системе специальный инструмент выдается работникам на основании инструментальных марок, без регистрации в каких-либо документах.

Инструментальные марки изготавливаются, как правило, металлическими, при этом на каждой марке выбивается номер подразделения, номер кладовой, а также табельный номер работника или порядковый номер марки.

На каждый табельный номер работника заготавливается необходимое количество инструментальных марок.

Заготовленные инструментальные марки выдаются кладовой подразделения по требованиям, подписанным уполномоченным лицом (мастером), работникам под расписку в специальной книге (лицевых карточках) при их поступлении на работу в подразделение организации. На каждую инструментальную марку кладовая подразделения выдает только один предмет.

При одномарочной системе работники получают в работу специальный инструмент следующим образом: работник предъявляет в кладовую подразделения столько инструментальных марок, сколько инструментов ему нужно получить.

Выдавая работнику инструменты, работник кладовой подразделения помещает инструментальные марки в ячейки стеллажа, в которых хранились выданные инструменты. Сдав инструменты в кладовую подразделения, работник получает обратно свои инструментальные марки.

При двухмарочной системе выдачи специальных инструментов работникам в кратковременное пользование применяются два вида марок:

- марки с табельным номером рабочего, которые предназначены для того, чтобы устанавливать, кому из работников были выданы специальные инструменты;
- марки с номенклатурным номером инструмента, используемые для определения, какие инструменты выданы работникам.

Инструментальные марки с табельным номером работника до получения инструмента из кладовой находятся у работника, а при получении инструмента передаются в кладовую подразделения.



Инструментальные марки с номенклатурным номером до выдачи инструмента хранятся в соответствующей ячейке стеллажа, а при выдаче инструмента помещаются на соответствующее контрольное устройство. Наряду с инструментальными номенклатурными марками при необходимости могут применяться и специальные инструментальные жетоны, которые в дополнение к маркам предназначены для сигнализации, по каким специальным инструментам запас понизился до минимального предела. Указанные жетоны хранятся при соответствующей ячейке стеллажа.

Могут применяться также и жетоны иной конфигурации для определения, когда (в какую смену) были выданы работнику конкретные инструменты. Эти жетоны хранятся до выдачи инструмента работнику у работника кладовой подразделения, а при выдаче инструмента помещаются на соответствующее контрольное устройство.

При сдаче специального инструмента в проверку, заточку или ремонт кладовая подразделения составляет квитанцию (заказ) в двух экземплярах. Инструменты с первым экземпляром квитанции (заказа) передаются в лабораторию (ремонтную мастерскую) под расписку на втором экземпляре, который остается в кладовой подразделения и служит основанием для обратного получения инструмента из лаборатории (ремонтной мастерской) после проверки (заточки, ремонта).

Для получения в пользование специальных инструментов и специальных приспособлений, отнесенных к редким или содержащим драгоценные металлы или драгоценные камни в соответствии с перечнем, утвержденным руководителем организации, в кладовую подразделения предъявляется также требование, подписанное уполномоченным лицом.

В требовании должна содержаться подпись работника в получении специального инструмента. При сдаче инструмента в кладовую подразделения требование возвращается.

При поломке, порче и утере специальных инструментов и специальных приспособлений составляется акт выбытия (списания) с указанием причин выбытия.

Одновременно принимается решение о взыскании стоимости досрочно выбывших предметов с виновных лиц. Данный акт вместе с другими материалами передается в бухгалтерию для списания выбывшего имущества и взыскания их стоимости с виновных лиц.

На основе данных учета специальных инструментов и специальных приспособлений кладовые подразделения обязаны своевременно сообщать соответствующему подразделению управления организации об отклонениях фактического их остатка от установленной нормы запаса, а также о специальных инструментах и специальных приспособлениях, находящихся длительное время без движения.

Сортовой количественный учет инструментов и приспособлений в кладовой подразделения осуществляется по аналогии с порядком учета материалов на складах организации.

Особенности организации оперативного учета специальных инструментов и специальных приспособлений, а также специального оборудования могут устанавливаться в отраслевых инструкциях.

## **2.2. Оперативный учет специальной одежды**

Специальная одежда выдается работникам в порядке, установленном коллективным договором на основе типовых отраслевых норм бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также правил обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденных в установленном порядке.

Выдача работникам и возврат ими специальной одежды должны отражаться в личных карточках работников.

В документах, оформляющих отпуск специальной одежды работникам (требования и т.п.), наряду с другими реквизитами следует отражать основание выдачи, а в личной карточке - срок носки, процент годности на момент выдачи.

Организации должны установить надлежащий контроль за сроками нахождения специальной одежды в производстве (эксплуатации). Для этого рекомендуется, например, на ней ставить штамп с указанием даты выдачи работникам.

Специальная одежда, выданная работникам, является собственностью организации и подлежит возврату: при увольнении, при переводе в той же организации на другую работу, для которой выданные им специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления не предусмотрены нормами, а также по окончании сроков их носки взамен получаемых новых.

Дежурная специальная одежда коллективного пользования должна находиться в кладовой подразделения или участка и выдаваться работникам только на время выполнения тех работ, для которых она предусмотрена, или может быть закреплена за определенными рабочими местами (например/тулупы на наружных постах, перчатки диэлектрические при электроустановках и т.д.) и передаваться от одной смены другой.

В этих случаях специальная одежда выдается под ответственностью соответствующему лицу. Дежурная специальная одежда, приспособления записываются на отдельные карточки с пометкой «Дежурная».

Сдача работниками специальной одежды в стирку, дезинфекцию, ремонт, а также зимней (теплой) специальной одежды с наступлением летнего (теплого) времени для организованного хранения оформляется в ведомости и подписывается материально ответственным лицом о приемке специальной одежды. Возврат работникам специальной одежды после стирки, дезинфекции, ремонта и хранения (теплой специальной одежды и специальной обуви) производится по тем же ведомостям, в которых была оформлена приемка, под расписку работника (в предусмотренной для этого графе),

### 3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ

Поступающие в организацию специальная оснастка и специальная одежда принимаются к бухгалтерскому учету по **фактической себестоимости**, которая определяется в зависимости от способа их поступления в организацию.

Фактическая себестоимость специальной оснастки и специальной одежды определяется в порядке, предусмотренном для учета материалов, т.е. в соответствии с нормами ПБУ 5/01 (вопросы исчисления фактической себестоимости подробно изложены в части Б данной главы и поэтому здесь детально не рассматриваются).

Фактической себестоимостью специальной оснастки или специальной одежды, **приобретенной за плату**, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

В соответствии с изменениями, внесенными в План счетов, принимаемые к бухгалтерскому учету специальная оснастка и специальная одежда отражаются до передачи в производство (эксплуатацию) в составе оборотных активов организации и учитываются на счете 10 «Материалы» обособленно, на отдельном субсчете 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли затраты на приобретение специальной оснастки, специальной одежды, специальной обуви и иных защитных приспособлений учитываются в составе материальных расходов при условии, что они не относятся к амортизируемому имуществу и, когда обязательное применение спецодежды, спецобуви и иных защитных приспособлений работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ.

В соответствии с ТК РФ и Федеральным законом от 17.07.1999 № 181-ФЗ «Об основах охраны труда в Российской Федерации» работодатель обязан обеспечить приобретение за счет собственных средств и выдачу специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты в соответствии с установленными нормами работникам, занятым на работах с вредными или опасными условиями труда, а также на работах, выполняемых в особых температурных условиях или связанных с загрязнением.

Поскольку указанные расходы должны быть экономически оправданы, то они должны быть произведены в соответствии с Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденными постановлением Министерства труда РФ от 18.12.1998 № 51.

Забегаая вперед» отметим, что при соблюдении указанных выше условий расходы организации на хранение, стирку, чистку, ремонт специальной одежды и т.д. также учитываются при налогообложении прибыли, т.е. будут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

При нарушении указанных выше условий затраты на приобретение специальной одежды и др. не будут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Сумма НДС, предъявленная поставщиками при приобретении специальной оснастки или специальной одежды, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам») одновременно с их принятием к бухгалтерскому учету.

Предъявленные поставщиками суммы НДС подлежат налоговому вычету после принятия специальной оснастки или специальной одежды к учету и при наличии правильно оформленных первичных учетных документов и счетов-фактур.

Сумма НДС, предъявленная к вычету, списывается с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3), как правило, в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении специальной оснастки или специальной одежды, *учитываются в их стоимости*, если они используются:

- для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;
- для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

В целом, принятие к учету и предъявление к вычету налога на добавленную стоимость, связанного с приобретением (изготовлением) специальной оснастки и специальной одежды, осуществляется в том же порядке, что и при учете материалов.

При соблюдении всех условий операции, связанные с поступлением специальной оснастки (или специальной одежды), приобретенной за плату, могут быть отражены в учете следующими проводками:

п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка (спецодежда), приобретенная за плату	10-10	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком специальной оснастки (спецодежды)	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику за специальную оснастку (спецодежду), включая сумму НДС	60	51
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятой к учету специальной оснастке (спецодежде)	68-1	19-3

Фактическая себестоимость специальной оснастки и специальной одежды **при их изготовлении собственными силами организации** определяется исходя из фактических затрат, связанных с их изготовлением.

Фактическая себестоимость специальной оснастки или специальной одежды, изготовленной самой организацией, определяется в порядке, установленном для исчисления себестоимости соответствующих видов продукции.

Затраты организации на изготовление специальной оснастки и специальной одежды предварительно группируются на соответствующих счетах учета затрат на производство **счет 20 «Основное производство», счет 23 «Вспомогательные производства» и др.)**.

**При передаче (сдаче) специальной оснастки или специальной одежды на склад эти затраты списываются с кредита счетов учета затрат на производство в дебет счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе») в сумме фактически произведенных затрат на их изготовление (фактической себестоимости).**

Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на изготовление специальной оснастки и **специальной одежды**, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Операции по изготовлению специальной оснастки (или специальной одежды) собственными силами организации могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость материалов согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60
3	Произведена оплата за материалы (включая НДС)	60	51
4	Материалы отпущены в производство на изготовление специальной оснастки	23	10
5	Отражены затраты вспомогательного производства на изготовление специальной оснастки: - начислена амортизация объекта основных средств, используемого при изготовлении специальной оснастки; - начислена заработная плата работникам, занятым изготовлением специальной оснастки; - начислен единый социальный налог от сумм оплаты труда работников и др.	23 23 23	02 70 69
6	Принята к учету по фактической себестоимости специальная оснастка, изготовленная во вспомогательном производстве	10-10	23
7	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по материалам, использованным для изготовления специальной оснастки	68-1	19-3

Фактическая себестоимость специальной оснастки и специальной одежды, **внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации**, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Фактическая себестоимость специальной оснастки и специальной одежды, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10) в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»).

Фактическая себестоимость специальной оснастки или специальной одежды, **полученной организацией безвозмездно**, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Рыночная стоимость специальной оснастки и специальной одежды, полученных организацией безвозмездно, учитывается по кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10).

Суммы по безвозмездно полученной специальной оснастке или специальной одежде, учтенные на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») по мере списания их стоимости на счета учета затрат на производство.

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником.

В организациях со значительным количеством наименований (видов) специальной оснастки с целью снижения трудоемкости учетных работ допускается осуществлять учет наличия и движения специальной оснастки в целом по ее укрупненным комплектам, объединенным (сгруппированным) по видам изготавливаемой продукции (работ, услуг).

В этом случае в организациях при изготовлении специальной оснастки собственными силами должны открываться заказы на ее изготовление, содержащие общий признак (код), отражающий принадлежность каждого наименования (вида) специальной оснастки к конкретному изделию (работе, услуге).

Фактическая себестоимость всего комплекта специальной оснастки будет складываться из фактических затрат по изготовлению отдельных (каждого) наименований специальной оснастки, предназначенных для производства конкретного (одного) вида готовой продукции (работ, услуг). Указанная величина стоимости комплекта специальной оснастки принимается к бухгалтерскому учету в качестве самостоятельного объекта без разбивки по отдельным наименованиям.

В случае приобретения специальной оснастки у сторонних организаций она также может быть сгруппирована в укрупненный комплект. При этом для обеспечения идентификации отдельных (каждого) наименований специальной оснастки в укрупненный комплект, последние должны содержать в своих шифрах (условных наименованиях) общие родовые признаки (коды).

#### 4. УЧЕТ ОТПУСКА СПЕЦИАЛЬНОЙ ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ В ПРОИЗВОДСТВО (ЭКСПЛУАТАЦИЮ)

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации) отражается в бухгалтерском учете по дебету субсчета 10-11 «Специальная оснастка, специальная одежда в эксплуатации» в корреспонденции с кредитом субсчета 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» счета 10 «Материалы».

По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специальной оснастки и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии - в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в учете в сумме фактических затрат, связанных с приобретением и/или изготовлением специальной оснастки и специальной одежды (т.е. по их фактической себестоимости).

Бухгалтерская служба должна вести аналитический учет специальной оснастки и специальной одежды, находящейся в производстве (эксплуатации), по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости, с указанием даты поступления в производство (эксплуатацию), мест эксплуатации (по подразделениям) и материально ответственных лиц.

Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде, обеспечивающих получение необходимой информации по учету движения специальной оснастки и специальной одежды.

Для обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со склада организации в производство (эксплуатацию) может быть принята на забалансовый учет по дополнительно вводимому забалансовому счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

Учет специальной оснастки на забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию» ведется по простой форме (в одностороннем порядке) в разрезе наименований (номенклатурных номеров) специальной оснастки или ее групп (укрупненных комплектов) по фактической себестоимости приобретения (изготовления).

По специальной одежде, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи не превышает 12 месяцев, с целью снижения трудоемкости учетных работ допускается производить единовременное списание их стоимости с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе») в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство. Списание такой специальной одежды можно производить в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации.

Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой в соответствии с нормами выдачи превышает 12 месяцев/должна погашаться **линейным способом** исходя из сроков полезного использования специальной одежды. Эти сроки установлены типовыми отраслевыми нормами бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также Правилами обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

Погашение стоимости специальной оснастки, переданной в производство (эксплуатацию), производится одним из следующих способов:

- способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);

- линейным способом.

Применение одного из способов погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Выбранный организацией способ погашения стоимости специальной оснастки, переданной в производство (эксплуатацию), подлежит отражению в учетной политике организации.

При использовании линейного способа сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из фактической себестоимости специальной оснастки и норм, исчисленных исходя из сроков их полезного использования.

Начисление погашения стоимости специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 10 «Материалы» (субсчет 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»).

Пример. Допустим, что фактическая себестоимость специальной оснастки составляет 120 000 руб. Срок полезного использования специальной оснастки составляет 5 лет.

Согласно учетной политике организации стоимость специальной оснастки погашается линейным способом.

При использовании линейного способа годовая норма погашения стоимости специальной оснастки исходя из срока его полезного использования составит 20% (100% : 5 лет).

Согласно этой норме в течение одного отчетного года организация может ежемесячно погашать 2000 руб. в месяц:

$$[(120\,000 \text{ руб.} \times 20\%) / 100\%]: 12 \text{ мес.} = 2000 \text{ руб.}$$

При линейном способе погашения стоимости специальной оснастки ежемесячно погашаемая сумма в течение всего срока эксплуатации специальной оснастки будет оставаться неизменной.

Линейный способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например стальной оснастки, шаблонов, контрольно-испытательной аппаратуры и т.п.

При использовании способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) за отчетный период и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта.

Из-за возможной неравномерности объема выпуска продукции в течение срока полезного использования специальной оснастки при применении данного способа годовые суммы погашения стоимости специальной оснастки, как правило, могут быть различными. Поэтому ежемесячные суммы погашения стоимости специальной оснастки должны рассчитываться для каждого отчетного года отдельно.

Применение этого способа рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпускаемой продукции (работ, услуг), например штампов, пресс-форм, прокатных валков и т.п.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, разрешается полностью погасить в момент передачи в производство (эксплуатацию) соответствующей оснастки.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды (например, заточке специального инструмента, замене отдельных узлов и деталей специального оборудования и т.п.) включаются в расходы по обычным видам деятельности организации.

В случае, когда выпуск продукции (работ, услуг) был досрочно прекращен и возобновление его не предполагается, остаточная стоимость специальной оснастки (остаток неопи-санной величины стоимости специальной оснастки на субсчете 10-11) подлежит списанию на финансовые результаты организации в качестве операционных расходов.

В бухгалтерском учете отдельные операции по отпуску специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Специальная оснастка передана в производство (эксплуатацию)	10-11	10-10
2	Погашена часть стоимости специальной оснастки в процессе ее эксплуатации	20	10-11
3	Списана полная стоимость специальной одежды со сроком эксплуатации до 12 месяцев в связи с передачей в эксплуатацию	20	10-10
4	Списана на финансовые результаты остаточная стоимость специальной оснастки в связи с досрочным прекращением выпуска продукции (работ, услуг)	91-2	10-11

В тех случаях, когда стоимость специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования составляет более 10 000 руб. и срок их службы превышает 12 месяцев, организация может организовать их учет в порядке, предусмотренном для учета основных средств, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. В этих случаях их стоимость будет погашаться посредством начисления амортизации в порядке, предусмотренном ст. 259 НК РФ.

## 5. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ СПЕЦИАЛЬНОЙ ОСНАСТКИ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ

Стоимость специальной оснастки и специальной одежды, выбывающей или не используемой для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Списание специальной оснастки и специальной одежды с бухгалтерского учета в качестве отдельного объекта учета осуществляется только при его фактическом физическом выбытии. При этом окончание переноса стоимости объекта специальной оснастки на себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) может не совпадать по времени с его фактическим физическим выбытием (при консервации объектов специальной оснастки для выполнения обязательств по гарантийному обслуживанию и гарантийному ремонту, обязательств по сохранению мобилизационного или страхового запаса и т.п.).

При списании объекта специальной оснастки и специальной одежды в результате его продажи выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Доходы и расходы, связанные со списанием с бухгалтерского баланса объектов специальной оснастки и специальной одежды, отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов специальной оснастки и специальной одежды с бухгалтерского учета подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов.

При продаже специальной оснастки и специальной одежды организация учитывает по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета продаж следующие суммы, подлежащие оплате покупателем: стоимость отгруженной специальной оснастки и специальной одежды по договорным ценам и налог на добавленную стоимость.

При продаже специальной оснастки и специальной одежды их стоимость списывается со счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10) в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»). На этом же счете выявляется финансовый результат от продажи специальной оснастки и специальной одежды. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Списание специальной оснастки и специальной одежды из-за непригодности решается постоянно действующей инвентаризационной комиссией (далее - комиссия).

Функциями комиссии в части вопросов использования специальной оснастки и специальной одежды являются:

а) непосредственный осмотр объектов специальной оснастки и специальной одежды, предъявленных к списанию, и установление их непригодности к дальнейшему использованию или возможности (невозможности) и целесообразности их восстановления;

б) определение причин выхода из строя (нормальный износ, нарушение нормальных условий эксплуатации, авария, пожар, стихийное бедствие и т.д.);

в) выявление лиц, по вине которых объект специальной оснастки и специальной одежды преждевременно вышел из строя, внесение руководству организации предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;

г) определение возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов и других частей списываемого имущества;

д) составление акта на списание объектов специальной оснастки и специальной одежды и представление акта на утверждение руководителю организации или уполномоченному им лицу;

е) осуществление контроля за разборкой списанных объектов (после утверждения акта о списании), за изъятием из них годных узлов, деталей, в том числе содержащих драгоценные металлы, материалов и других годных частей.

В акте на списание объектов специальной оснастки, в частности, указываются:

- наименование списываемых объектов и их отличительные признаки, количество;
- фактическая себестоимость;
- сумма перенесенной стоимости объекта к моменту списания;
- установленный срок эксплуатации (объем работ);
- дата (месяц и год) поступления в эксплуатацию;
- причина выхода из строя;
- предложения о списании объекта и о взыскании материального ущерба с виновных лиц.

Акт утверждается руководителем организации или лицом, им уполномоченным.

Организация проводит инвентаризации и проверки наличия (состояния) специальной оснастки и специальной одежды в порядке, предусмотренном для инвентаризации материально-производственных запасов.

Полученные от разборки специальной оснастки материальные ценности должны оформляться накладными и сдаваться на склад организации. На ценности, полученные от разборки списанных объектов по нескольким актам, может быть выписана одна накладная, в которой дается ссылка на все акты о списании.



Комиссия с обязательным участием представителя бухгалтерской службы производит оценку ценностей, полученных от разборки списанных объектов. Детали и узлы, содержащие драгоценные металлы, в накладной указываются особо.

Материалы, узлы и другие годные части принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату списания объектов специальной оснастки.

Для целей бухгалтерского учета пригодные к использованию материальные ценности считаются операционными доходами организации и подлежат отражению по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета учета финансовых результатов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

В случае выявления недостачи специальной оснастки и специальной одежды сумма недостачи, подлежит списанию в следующем порядке.

В бухгалтерском учете фактическая себестоимость недостающей специальной оснастки и/или специальной одежды, находившейся на складе организации, списывается с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10) в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостающая специальная оснастка и/или специальная одежда, находившаяся в производстве (эксплуатации), списывается по остаточной стоимости (фактической себестоимости имущества за вычетом части его стоимости, списанной на себестоимость продукции) с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-11) в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». По специальной оснастке в соответствующих случаях одновременно списывается ее фактическая себестоимость с забалансового учета, что отражается по кредиту забалансового счета «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость или остаточная стоимость специальной оснастки и специальной одежды (в соответствующих случаях) подлежит списанию с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счетов учета затрат на производство и издержки обращения (расходы); расчетов по возмещению ущерба; финансовых результатов.

Специальная оснастка и специальная одежда, пришедшие в негодность, а также выбывшие вследствие аварий, пожаров и стихийных бедствий, а также других чрезвычайных ситуаций, списываются в том же порядке, что и при их списании из-за недостач.

Инвентаризация и проверка фактического наличия специальной оснастки и специальной одежды проводятся организацией в порядке, установленном для инвентаризации материалов (см. п. 7 разд. Б настоящей главы).

## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001.№ 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 № 135н.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету материалов: Утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (с учетом последующих изменений и дополнений).

8. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

## Глава 8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ

### 1. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРИЕМА РАБОТНИКОВ НА РАБОТУ

Процесс труда включает в себя три момента: 1) целесообразную деятельность человека или сам труд; 2) предмет труда (сырье, материалы и т.п.); 3) средства труда (основные средства - машины, станки, оборудование и т.д.), которыми человек воздействует на предмет труда с целью создания продукции. Наряду с материальными затратами труд человека является одним из главнейших элементов затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг). Продукция создается работой всего коллектива организации, который может состоять как из штатных работников, так и работников, не состоящих в штате организации.

Лица, принятые на постоянную работу, считаются работниками организации и включаются в списочный состав организации, т.е. в штат организации. Лица, привлеченные для выполнения отдельных работ по договорам гражданско-правового характера (в том числе по договорам подряда), не включаются в списочный состав организации, т.е. не состоят в штате организации и считаются работниками несписочного состава.

Все работники организации подразделяются на следующие категории: рабочие, служащие и руководители.

Для целей бухгалтерского и налогового учета работников всех категорий можно подразделить на четыре основные группы:

- основной производственный персонал;
- обслуживающий персонал;
- управленческий персонал;
- непроизводственный персонал.

К *основному производственному персоналу* относятся рабочие основного производства, т.е. работники, занятые изготовлением продукции (работ, услуг).

К *обслуживающему персоналу* относятся работники, занятые обслуживанием основного производства организации (наладчики оборудования, ремонтники и т.д.).

К *управленческому персоналу* относятся руководство организации, отдел кадров, бухгалтерская служба и т.д.

К *непроизводственному персоналу* относятся работники обслуживающих производств и хозяйств организации (работники жилищного и коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений и др.).

Трудовые правоотношения штатных работников и работодателей регулируются Трудовым кодексом Российской Федерации (далее - ТК РФ).

Трудовые правоотношения штатных работников возникают на основании трудового договора и осуществляются в соответствии с ТК РФ.

**Трудовой договор** представляет собой соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные ТК РФ, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка.

Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах, каждый из которых подписывается сторонами.

Один экземпляр трудового договора передается работнику, другой хранится у работодателя.

В соответствии с ТК РФ существенными условиями трудового договора являются:

- место работы (с указанием структурного подразделения);
- дата начала работы;

- наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием организации или конкретная трудовая функция;
- права и обязанности работника;
- права и обязанности работодателя;
- характеристика условий труда, компенсации и льготы работникам за работу в тяжелых, вредных и/или опасных условиях;
- режим труда и отдыха (если он в отношении данного работника отличается от общих правил, установленных в организации);
- условия оплаты труда (в том числе размер тарифной ставки или должностного оклада работника, доплаты, надбавки и поощрительные выплаты);
- виды и условия социального страхования, непосредственно связанные с трудовой деятельностью.

Условия трудового договора могут быть изменены только по соглашению сторон и в письменной форме.

Трудовые договоры могут заключаться:

- на неопределенный срок;
- на определенный срок не более пяти лет (срочный трудовой договор), если иной срок не установлен ТК РФ и иными федеральными законами.

В случае заключения срочного трудового договора в нем указываются срок его действия и обстоятельство (причина), послужившее основанием для заключения срочного трудового договора. Заключение трудового договора допускается с лицами, достигшими возраста шестнадцати лет.

При заключении трудового договора лицо, поступающее на работу, предъявляет работодателю:

- паспорт или иной документ, удостоверяющий личность;
- трудовую книжку, за исключением случаев, когда трудовой договор заключается впервые или работник поступает на работу на условиях совместительства;
- страховое свидетельство государственного пенсионного страхования;
- документы воинского учета - для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу;
- документ об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний - при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки.

Запрещается требовать от лица, поступающего на работу, документы помимо предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

Если трудовой договор заключается лицом впервые, то трудовая книжка и страховое свидетельство государственного пенсионного страхования оформляются работодателем.

Трудовой договор вступает в силу со дня его подписания работником и работодателем, если иное не установлено федеральными законами, иными нормативными правовыми актами или трудовым договором, либо со дня фактического допущения работника к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя.

Работник обязан приступить к исполнению трудовых обязанностей со дня, определенного трудовым договором.

Если в трудовом договоре не оговорен день начала работы, то работник должен приступить к работе на следующий рабочий день после вступления договора в силу. При заключении трудового договора соглашением сторон может быть обусловлено испытание работника в целях проверки его соответствия поручаемой работе.

Организации в целях регулирования взаимоотношений между работодателем и работниками должны разрабатывать и использовать внутренние (локальные) нормативные документы, в частности коллективный договор, правила внутреннего распорядка, положение о системе оплаты труда и премировании, штатное расписание, положение о структурном подразделении, должностные инструкции и т.п.

**Коллективный договор** - это правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей.

В коллективный договор могут включаться взаимные обязательства работников и работодателя по следующим вопросам:

- формы, системы и размеры оплаты труда;
- выплата пособий, компенсаций;
- механизм регулирования оплаты труда с учетом роста цен, уровня инфляции, выполнения показателей, определенных коллективным договором;
- занятость, переобучение, условия высвобождения работников;
- рабочее время и время отдыха, включая вопросы предоставления и продолжительности отпусков;
- улучшение условий и охраны труда работников, в том числе женщин и молодежи;
- соблюдение интересов работников при приватизации организации, ведомственного жилья;
- экологическая безопасность и охрана здоровья работников на производстве;
- гарантии и льготы работникам, совмещающим работу с обучением;
- оздоровление и отдых работников и членов их семей;
- контроль за выполнением коллективного договора, порядок внесения в него изменений и дополнений, ответственность сторон, обеспечение нормальных условий деятельности представителей работников;
- отказ от забастовок при выполнении соответствующих условий коллективного договора;
- другие вопросы, определенные сторонами.

**Правила внутреннего трудового распорядка организации** - это локальный нормативный акт организации, регламентирующий в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами порядок приема и увольнения работников, основные права, обязанности и ответственность сторон трудового договора, режим работы, время отдыха, применяемые к работникам меры поощрения и взыскания, а также иные вопросы регулирования трудовых отношений в организации.

ТК РФ, законы и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, не распространяются на:

- военнослужащих при исполнении ими обязанностей военной службы;
- членов советов директоров (наблюдательных советов) организаций (за исключением лиц, заключивших с данной организацией трудовой договор);
- лиц, работающих по договорам гражданско-правового характера.

В процессе хозяйственной деятельности организации могут привлекать специалистов со стороны для выполнения работ разового или неперiodического характера, которые не могут быть выполнены штатными работниками организации. Как правило, с такими работниками заключается договор подряда, согласно которому одна сторона (физическое лицо - подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (организации-заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы, и оплатить его.

## 2. ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ РАБОТНИКОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Движение работников организации может включать в себя следующие основные этапы: прием на работу, перевод на другую работу, нахождение в отпуске, нахождение в командировке, увольнение с работы.

Документальное оформление всех этапов движения работников организации производится в соответствии с утвержденными унифицированными формами первичной учетной документации по учету труда и его оплаты:

1	Наименование формы
Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
74 а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
Т-2	Личная карточка работника
Т-3	Штатное расписание

№ формы	Наименование формы
1	2
Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
Т-7	График отпусков
Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
Т-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку
Т-9а	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку
Т-10	Командировочное удостоверение
Т-10а	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении
Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников

Как правило, все указанные выше формы составляются работниками кадровой службы. В малых предприятиях, где нет отдела кадров, все указанные выше работы поручаются лицу, на которого возложено ведение кадрового учета. Один экземпляр всех документов по учету кадров должен поступать в бухгалтерию организации. На основании получаемых документов бухгалтерия производит различные расчеты: по оплате труда работников, по оплате отпусков и т.д.

Прием работников в организацию осуществляется, как правило, в соответствии с утвержденным штатным расписанием.

Для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации в соответствии с ее Уставом применяется унифицированная форма № Т-3 «Штатное расписание». Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Штатное расписание утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом. Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Прием на работу оформляется приказом (распоряжением) работодателя, изданным на основании заключенного трудового договора. Содержание приказа (распоряжения) работодателя должно соответствовать условиям заключенного трудового договора.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма № Т-1) или приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (форма № Т-1а) применяются для оформления и учета лиц, вновь принимаемых на работу по трудовому договору (контракту). Эти формы составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

При оформлении данных форм указываются наименование структурного подразделения, должность (специальность, профессия) работника, испытательный срок (если работнику устанавливается испытание при приеме на работу). Кроме того, указываются условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ (распоряжение) объявляют принимаемым работникам под расписку в трехдневный срок со дня подписания трудового договора.

При приеме на работу работодатель обязан ознакомить работника с действующими в организации правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами, имеющими отношение к трудовой функции работника, коллективным договором.

На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка (форма № Т-2), а в бухгалтерии открывается" лицевой счет работника (форма № Т-54 или № Т-54а).

*Трудовая книжка* является основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника.

С 1 января 2004 г. постановлением Правительства РФ от 16.04.2003 № 225 введены трудовые книжки нового образца и вкладыши к ним, а также установлены правила ведения и хранения трудовых книжек. При этом имеющиеся у работников трудовые книжки ранее установленного образца остаются действительными и обмену не подлежат. Инструкция по заполнению трудовых книжек утверждена постановлением Минтруда России от 10.10.2003 № 69 и может применяться при заполнении трудовых книжек старого образца.

**Личная карточка работника (форма № Т-2)** заполняется на основании приказа (распоряжения) о приеме на работу (форма № Т-1 или № Т-1 а), трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Стаж работы (общий, непрерывный, дающий право на надбавку за выслугу лет, на другие льготы, установленные в организации, и др.) рассчитывается на основании записей в трудовой книжке и/или иных подтверждающих соответствующий стаж документов. При изменении сведений о работнике в его личную карточку вносятся соответствующие данные, которые заверяются подписью работника кадровой службы.

Для учета научных и научно-педагогических работников научными, научно-исследовательскими, конструкторскими, образовательными и другими учреждениями и организациями, осуществляющими деятельность в сфере образования, науки и технологии, помимо личной карточки заполняется **учетная карточка научного, научно-педагогического работника (форма № Т-4)**.

Данная форма заполняется на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

Во время работы в организации работник или работники могут быть переведены на другую работу, например из одного структурного подразделения в другое.

В соответствии со ст. 72 ТК РФ перевод на другую постоянную работу в той же организации по инициативе работодателя, то есть изменение трудовой функции или изменение существенных условий трудового договора, допускается только с письменного согласия работника. В случае производственной необходимости работодатель имеет право перевести работника на срок до одного месяца на не обусловленную трудовым договором работу в той же организации с оплатой труда по выполняемой работе, но не ниже среднего заработка по прежней работе. Такой перевод допускается для предотвращения катастрофы, производственной аварии или устранения последствий катастрофы, аварии или стихийного бедствия; для предотвращения несчастных случаев, простоя (временной приостановки работы по причинам экономического, технологического, технического или организационного характера), уничтожения или порчи имущества, а также для замещения отсутствующего работника. При этом работник не может быть переведен на работу, противопоказанную ему по состоянию здоровья. Продолжительность перевода на другую работу для замещения отсутствующего работника не может превышать одного месяца в течение календарного года (с 1 января по 31 декабря).

Для документального оформления перевода работников на другую работу в организации используется **приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (форма № Т-5)** или **приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (форма № Т-5а)**.

Формы заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работникам под расписку. На основании приказа (распоряжения) о переводе на другую работу делаются отметки в личной карточке (форма № Т-2), лицевом счете (формы № Т-54 или № Т-54а) и вносится запись в трудовую книжку.

Для оформления и учета отпусков, предоставляемых работникам в соответствии с законодательством, коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и трудовыми договорами, применяется **приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6)** или **приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (форма № Т-6а)**.

Эти приказы составляются работником кадровой службы или уполномоченным лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом и объявляются работнику под расписку.

На основании приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска делаются отметки в личной карточке (форма № Т-2), лицевом счете (формы № Т-54 или № Т-54а) и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Отпуска предоставляются работникам, как правило, в соответствии с утвержденным графиком отпусков.

Для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам применяется унифицированная **форма № Т-7 «График отпусков»**.

При составлении графика отпусков должны учитываться действующее законодательство, специфика деятельности организации и пожелания работников. График отпусков визируется руководителями кадровой службы и структурных подразделений, согласовывается с выборным профсоюзным органом (при его наличии) и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом. При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

Для оформления и учета увольнения работников применяется **приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-8)** или **приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении) (форма № Т-8а)**.

Данные формы заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работникам под расписку. На основании этих приказов делаются записи в личных карточках (форма № Т-2), лицевых счетах (формы № Т-54 или № Т-54а), трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)».

Для оформления и учета направления работников в командировки применяются **приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма № Т-9)** или **приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку (форма № Т-9а)**.

Эти формы заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилия и инициалы, структурное подразделение, профессия (должность) командируемого работника, а также цель, время и место командировки.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

Документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке (время прибытия в пункт назначения и время убытия из него), является **командировочное удостоверение (форма № Т-10)**.

- В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью. Командировочное удостоверение выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку (формы № Т-9, № Т-9а).

После возвращения из командировки в организацию работником (подотчетным лицом) составляется авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении применяется унифицированная **форма № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении»**.

Служебное задание подписывается руководителем структурного подразделения, в котором работает командированный работник, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку (форма № Т-9 или № Т-9а).

Лицом, прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной за период командировки работе, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и предоставляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

**Авансовый отчет** должен составляться по унифицированной **форме № АО-1**.

Данная форма применяется для учета денежных средств, выданных подотчетным лицам на административно-хозяйственные расходы (в том числе на командировки), и составляется в одном экземпляре подотчетным лицом и работником бухгалтерии.

Авансовый отчет может составляться на бумажном и машинном носителях информации. На оборотной стороне формы подотчетное лицо записывает перечень документов, подтверждающих произведенные расходы (командировочное удостоверение, квитанции, транспортные документы, чеки ККМ, товарные чеки и другие оправдательные документы), и суммы затрат по ним. Документы, приложенные к авансовому отчету, нумеруются подотчетным лицом в порядке их записи в отчете.

В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления и подсчета сумм, а также на оборотной стороне формы указываются суммы расходов, принятые к учету. Реквизиты, относящиеся к иностранной валюте, заполняются лишь в случае выдачи подотчетному лицу денежных средств в иностранной валюте в соответствии с установленным порядком и действующим законодательством РФ.

Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем или уполномоченным на это лицом и принимается к учету.

Остаток неиспользованного аванса сдается подотчетным лицом в кассу организации по приходному кассовому ордеру в установленном порядке. Перерасход по авансовому отчету выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру.

На основании данных утвержденного авансового отчета бухгалтерией производится списание подотчетных денежных сумм в установленном порядке.

Для оформления и учета поощрений работникам за успехи в работе применяются **приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма № Т-11)** или **приказ (распоряжение) о поощрении работников (форма № Т-11а)**.

Указанные формы составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, и объявляются работникам под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в трудовую книжку работника.

### **3. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА РАБОТНИКОВ**

**Оплата труда** - это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

**Заработная плата** - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.



Основной формой оплаты труда является выплата заработной платы в денежной форме в валюте РФ (в рублях).

В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству РФ и международным договорам РФ.

Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме (например, в натуральной форме), не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

Заработная плата каждого работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается.

В то же время законодательством РФ гарантируется минимальный размер месячной заработной платы за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени при выполнении простых работ в нормальных условиях труда.

Размер **минимальной заработной платы (минимальный размер оплаты труда)** устанавливается одновременно на всей территории РФ федеральным законом.

В соответствии с Федеральным законом от 29.12.2004 № 198-ФЗ минимальный размер оплаты труда в период с 1 сентября 2005 г. по 30 апреля 2006 г. был равен 800 руб. в месяц, а с 1 мая 2006 г. составляет 1100 руб. в месяц.

Организации при оплате труда работников могут применять тарифные ставки, оклады или бестарифную систему.

Вид, системы оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, премий и иных выплат коммерческие организации определяют самостоятельно и фиксируют в коллективных договорах, соглашениях, локальных нормативных актах организаций, трудовых договорах.

Оплата труда руководителей организаций, их заместителей и главных бухгалтеров производится, как правило, на основе должностных окладов, а размеры оплаты их труда определяются по соглашению сторон трудового договора.

Предусмотрены две системы оплаты труда работников организации:

- повременная система оплаты труда;
- сдельная оплата труда.

Труд рабочих, как правило, оплачивается повременно или сдельно по тарифной системе, базирующейся на тарифно-квалификационных справочниках, тарифных сетках, тарифных ставках и разрядах.

**Тарифная ставка (оклад)** - это фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда (трудовых обязанностей) определенной сложности (квалификации) за единицу времени.

**Тарифный разряд** - это величина, отражающая сложность труда и квалификацию работника.

**Квалификационный разряд** - это величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника.

**Тарифная сетка** - это совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов.

При **повременной системе оплаты труда** заработная плата начисляется в зависимости от количества отработанного времени и тарифной ставки, но независимо от объема выполненных работ. Тарифные ставки могут быть часовыми или дневными, и их размер определяется квалификационным разрядом.

Для учета количества отработанного времени и начисления заработной платы используются данные табельного учета.

Различают простую повременную и повременно-премиальную системы оплаты труда.

При **простой повременной системе оплаты труда** заработная плата определяется умножением часовой или дневной тарифной ставки рабочего определенного квалификационного разряда на количество отработанного времени (часов или дней).

При **повременно-премиальной системе оплаты труда** помимо заработной платы рабочему выплачивается премия, которая устанавливается в процентах к заработку, начисленному за фактически отработанное время.

При выполнении работником с повременной оплатой труда работ различной квалификации его труд оплачивается по работе более высокой квалификации.

При *сдельной системе оплаты* труда заработная плата выплачивается за фактически выполненную работу или количество единиц изготовленной продукции на основании установленных твердых сдельных расценок.

Для учета объема выполненных работ и количества единиц изготовленной продукции, а также начисления заработной платы используются документы о выработке (наряд на сдельную работу, ведомость учета выработки, маршрутные листы и др.).

Различают следующие виды сдельной системы оплаты труда: прямая сдельная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная, сдельно-премиальная и аккордная.

При *прямой сдельной системе оплаты труда* заработная плата определяется умножением установленной расценки на объем выполненной работы или количество единиц изготовленной продукции.

При *сдельно-прогрессивной системе оплаты труда* сдельные твердые расценки увеличиваются по количеству единиц продукции, изготовленных сверх установленных норм.

*Косвенно-сдельная система оплаты труда* применяется, как правило, для оплаты труда обслуживающего персонала организации. При этой системе заработок рабочего обслуживающего цеха ставится в прямую зависимость от результатов труда рабочих основного производства, например определяется в процентах к заработной плате рабочих основного производства.

При *сдельно-премиальной системе оплаты труда* рабочим дополнительно к заработной плате начисляется премия за перевыполнение установленных норм выработки, качество работы, срочность выполнения работы и др.

*Аккордная система оплаты труда* применяется в случаях, когда размер оплаты за выполненные работы устанавливается в целом за весь комплекс работ или определенные стадии работы, а не за каждую производственную операцию в отдельности. Эта система может предусматривать также премирование за сокращение сроков выполнения работ и за качество выполненных работ.

При выполнении работником со сдельной оплатой труда работ различной квалификации его труд оплачивается по расценкам выполняемой им работы.

Организации имеют право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Указанные системы могут устанавливаться также коллективным договором.

При отступлении от нормальных условий работы, нормальной продолжительности работы и др. организации обязаны соблюдать следующие нормы ТК РФ:

1) оплата труда работников, занятых на тяжелых работах, работах с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, производится в повышенном размере;

2) в повышенном размере оплачивается труд работников, занятых на работах в местностях с особыми климатическими условиями;

3) сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном размере. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно;

4) работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, - в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;

- работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

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;

5) каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами;

6) при невыполнении норм труда (должностных обязанностей) по вине работодателя оплата производится за фактически проработанное время или выполненную работу, но не ниже средней заработной платы работника, рассчитанной за тот же период времени или за выполненную работу;

7) при невыполнении норм труда (должностных обязанностей) по причинам, не зависящим от работодателя и работника, за работником сохраняется не менее двух третей тарифной ставки (оклада);

8) при невыполнении норм труда (должностных обязанностей) по вине работника оплата нормируемой части заработной платы производится в соответствии с объемом выполненной работы;

9) частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции. Полный брак по вине работника оплате не подлежит;

10) время простоя по вине работодателя, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя, оплачивается в размере не менее двух третей средней заработной платы работника.

Время простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника, если работник в письменной форме предупредил работодателя о начале простоя, оплачивается в размере не менее двух третей тарифной ставки (оклада). Время простоя по вине работника не оплачивается.

Система оплаты и стимулирования труда, в том числе повышение оплаты за работу в ночное время, выходные и нерабочие праздничные дни, сверхурочную работу и в других случаях, устанавливается организацией с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации.

Конкретные размеры повышения с учетом мнения представительного органа работников устанавливаются в коллективных и/или трудовых договорах.

Помимо оплаты труда работникам ТК РФ предусматривает предоставление определенных гарантий и компенсаций в следующих случаях:

- при направлении в служебные командировки;
- при переезде на работу в другую местность;
- при исполнении государственных или общественных обязанностей;
- при совмещении работы с обучением;
- при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;
- в некоторых случаях прекращения трудового договора.

При направлении работникам служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

При переезде работника по предварительной договоренности с работодателем на работу в другую местность работодатель обязан возместить работнику:

- расходы по переезду работника, членов его семьи и провозу имущества (за исключением случаев, когда работодатель предоставляет работнику соответствующие средства передвижения);
- расходы по обустройству на новом месте жительства.

Государственный орган или общественное объединение, которые привлекли работника к исполнению государственных или общественных обязанностей, выплачивают работнику за время исполнения этих обязанностей компенсацию в размере, определенном законом, иным нормативным правовым актом либо решением соответствующего общественного объединения.

Работникам, направленным на обучение работодателем или поступившим самостоятельно в имеющие государственную аккредитацию образовательные учреждения высшего профессионального образования независимо от их организационно-правовых форм по заочной и вечерней формам обучения, успешно обучающимся в этих учреждениях, работодатель предоставляет дополнительные отпуска с сохранением среднего заработка.

Работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

При расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации либо сокращением численности или штата работников организации увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка, а также за ним сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

В случае расторжения трудового договора с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером в связи со сменой собственника организации новый собственник обязан выплатить указанным работникам компенсацию в размере не ниже трех средних месячных заработков работника.

При использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием. Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

При предоставлении гарантий и компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств организации-работодателя.

При временной нетрудоспособности работнику выплачивается пособие по временной нетрудоспособности. Размеры пособий по временной нетрудоспособности и условия их выплаты устанавливаются федеральным законом.

При повреждении здоровья или в случае смерти работника вследствие несчастного случая на производстве либо профессионального заболевания работнику (его семье) возмещаются его утраченный заработок (доход), а также связанные с повреждением здоровья дополнительные расходы на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию либо соответствующие расходы в связи со смертью работника.

#### **4. ПЕРВИЧНЫЕ УЧЕТНЫЕ ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

**Рабочее время** - это время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени.

Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю. Работодатель обязан вести учет времени, фактически отработанного каждым работником.

Нормальная продолжительность рабочего времени сокращается на:

- 16 часов в неделю - для работников в возрасте до шестнадцати лет;
- 5 часов в неделю - для работников, являющихся инвалидами I или II группы;
- 4 часа в неделю - для работников в возрасте от шестнадцати до восемнадцати лет;
- 4 часа в неделю и более - для работников, занятых на работах с вредными и/или опасными условиями труда, в порядке, установленном Правительством РФ.

Режим рабочего времени должен предусматривать продолжительность рабочей недели (пятидневная с двумя выходными днями, шестидневная с одним выходным днем, рабочая неделя с предоставлением выходных дней по скользящему графику), работу с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников, продолжительность ежедневной работы (смены), время начала и окончания работы, время перерывов в работе, число смен в сутки, чередование рабочих и нерабочих дней.

Режим рабочего времени устанавливается коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка организации в соответствии с ТК РФ, иными федеральными законами, коллективным договором, соглашениями.

*Сменная работа* - это работа в две, три или четыре смены - вводится в тех случаях, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы, а также в целях более эффективного использования оборудования, увеличения объема выпускаемой продукции или оказываемых услуг.

Работа за пределами нормальной продолжительности рабочего времени может производиться по инициативе работника (совместительство) и/или по инициативе работодателя (сверхурочная работа).

*Сверхурочная работа* - это работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы (смены), а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период.

Для учета использования рабочего времени установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
T-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
T-13	Табель учета рабочего времени

Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, случаев неявок с указанием причин опозданий, времени простоя, сверхурочной работы и т.д.

*Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда* (форма № T-12) применяется для учета времени, фактически отработанного и/или неотработанного каждым работником организации, для контроля за соблюдением работниками установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также для составления статистической отчетности по труду.

При раздельном ведении учета рабочего времени и расчета с персоналом по оплате труда допускается применение раздела 1 «Учет рабочего времени» табеля по форме № T-12 в качестве самостоятельного документа без заполнения раздела 2 «Расчет с персоналом по оплате труда».

Форма № T-12 составляется в одном экземпляре уполномоченным на это ответственным лицом, подписывается руководителем структурного подразделения и работником кадровой службы. Заполненная форма передается в бухгалтерию, которая использует табель в качестве основания для начисления оплаты труда работникам организации.

*Табель учета рабочего времени* (форма № T-13) применяется для учета рабочего времени и используется при автоматизированной обработке учетных данных.

Данная форма также составляется в одном экземпляре уполномоченным на это ответственным лицом, подписывается руководителем структурного подразделения и работником кадровой службы. Заполненная форма передается в бухгалтерию, которая использует табель в качестве основания для начисления оплаты труда работникам организации.

Для отражения ежедневных затрат рабочего времени за месяц на каждого работника в табеле (формы № T-12 и формы № T-13) отведено две строки: одна строка - для отметок условных обозначений видов затрат рабочего времени, а другая строка - для записи количества часов по ним. Отметки в табеле о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листка нетрудоспособности, справки о выполнении государственных обязанностей и т.п.).

Учет рабочего времени осуществляется в табеле методом сплошной регистрации явок и неявок на работу либр путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т.д.).

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда установлены следующие унифицированные формы первичной учетной документации:

<b>№ формы</b>	<b>Наименование формы</b>
Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Т-51	Расчетная ведомость
Т-53	Платежная ведомость
Т-53а	Журнал регистрации платежных ведомостей
Т-54	Лицевой счет
Т-54а	Лицевой счет средств вычислительной техники
Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Т-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

Для расчета и выплаты заработной платы работникам, организации применяются расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), расчетная ведомость (форма № Т-51) и платежная ведомость (форма № Т-53).

Одновременно сведения о начислениях и выплатах заработной платы работникам следует отражать в их лицевых счетах (форма № Т-54 или форма № Т-54а).

При применении расчетно-платежной ведомости по форме № Т-49 другие расчетные и платежные документы по формам № Т-51 и № Т-53 не составляются.

Расчетно-платежная и платежная ведомости являются оправдательными документами, подтверждающими факт выплаты заработной платы работникам организации.

Как отмечалось в гл. 3 выдача наличных денежных средств из кассы организации может производиться по оформленным надлежащим образом платежным и расчетно-платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого работника.

Ведомости всех трех видов составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

Начисление заработной платы и других видов оплат за текущий месяц производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов.

Для расчета заработной платы и последующей ее выплаты бухгалтерия должна использовать данные из следующих первичных документов:

- табеля учета рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12) или табеля учета рабочего времени (форма № Т-13). Использование той или иной формы зависит от того, какая именно форма ведется в организации;
- личной карточки работника (форма № Т-2);
- закрытых нарядов на работу, актов приемки работ, сменных рапортов о выработке, листов о простоях, нарядов на сдельную работу и др.

В графах «начислено» проставляются суммы по видам оплат из фонда оплаты труда, а также другие доходы, например стоимость различных социальных и материальных благ, предоставленных работнику, оплаченных за счет прибыли организации и подлежащих включению в налоговую базу.

Одновременно в графах «Удержано и зачтено» производится расчет всех удержаний из суммы заработной платы (аванса за первую половину месяца, налога на доходы физических лиц, алиментов и т.п.) и определяется сумма, подлежащая выплате работнику.

На основании разницы между начисленными и удержанными суммами в этих формах определяется сумма, подлежащая к выплате каждому работнику, которая отражается в графе «к выплате».

На титульном листе расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49) и платежной ведомости (форма № Т-53) указывается общая сумма, подлежащая выплате.

Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом.

В формах № Т-49 и № Т-51 расписка (подпись) в получении денег должна быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой. При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

В расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49) и платежной ведомости (форма № Т-53) по истечении срока выплаты против фамилий работников, не получивших заработную плату, в соответствующих графах делается отметка «Депонировано».

В конце ведомости указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы. На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (форма № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации используется **журнал регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а)**, который ведется работником бухгалтерии.

Расчетные ведомости заполняются по данным лицевых счетов работников по форме № Т-54 или № Т-54а.

**Лицевой счет формы № Т-54** заполняется работником бухгалтерии и применяется для отражения сведений о заработной плате, выплаченной работнику.

Форма № Т-54 применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат.

Форма № Т-54а применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница применяется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

Для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска применяется унифицированная **форма № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику»**.

При расчете среднего заработка для оплаты отпуска показывается общая сумма выплат, начисленных работнику за расчетный период, согласно правилам исчисления среднего заработка. Также указывается количество рабочих (календарных) дней, часов, приходящихся на отработанное время в расчетном периоде.

Для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора (контракта) применяется унифицированная **форма № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»**.

Форма составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом, а расчет причитающейся заработной платы и других выплат (например, компенсации за неиспользованный отпуск) производится работником бухгалтерии.

При расчете среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, а также удержания за использованный авансом отпуск показывается общая сумма выплат, начисленных работнику за расчетный период согласно правилам исчисления среднего заработка. Также указывается количество (календарных) рабочих дней, часов, приходящихся на отработанное время в расчетном периоде.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных работником по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы, применяется унифицированная **форма № Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы»**.

Акт о приеме работ подтверждает, что исполнитель выполнил определенное задание, и служит основанием для начисления ему заработной платы. Данная форма является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ.

Форма составляется работником, ответственным за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

По этой форме можно оформлять приемку работ, выполненных по договорам гражданско-правового характера (в том числе по договорам подряда).

В акте указывают соответствие объема и качества выполненных работ требованиям, указанным в договоре. Правильность оформления акта и произведенных расчетов заверяется личной подписью главного (старшего) бухгалтера организации.

## **5. СОСТАВ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ**

Для любой организации расходы на оплату труда являются одним из основных элементов затрат, формирующих себестоимость продукции (работ, услуг).

Состав затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и учитываемых при налогообложении прибыли, установлен законодательно гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ.

В соответствии с налоговым законодательством в расходы организации на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами и/или коллективными договорами.

К расходам на оплату труда, в частности, относятся следующие затраты организации:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- начисления стимулирующего и/или компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);
- расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников. В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;
- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и/или общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных ТК РФ;
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ; фактические расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном



ренным законодательством РФ; доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;

- денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с законодательством РФ;
- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;
- надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;
- надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
- стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 тонн на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия;
- расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам организации, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;
- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ;
- суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;
- суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями; -
- в случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам организации во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров;
- расходы на оплату труда работников-доноров, за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
- доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

- расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и/или коллективным договором.

Для целей бухгалтерского учета все указанные выше расходы на оплату труда включаются в полном объеме в себестоимость продукции (работ, услуг) и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (для торговых организаций - по дебету счета 44) в корреспонденции с кредитом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Для целей налогового учета расходы на оплату труда относятся на себестоимость продукции при условии, что эти расходы предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми договорами, коллективными договорами и/или Правилами внутреннего трудового распорядка организации.

В состав прочих расходов, учитываемых в себестоимости продукции (работ, услуг), также включаются затраты, связанные с некоторыми расчетами с персоналом по прочим операциям.

К таким затратам НК РФ относит следующие расходы организации:

- расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в пределах норм, установленных Правительством РФ;
- расходы на командировки в пределах установленных норм;
- расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами.

В соответствии с НК РФ не учитываются в составе расходов на оплату труда расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Кроме того, при налогообложении прибыли не учитываются следующие расходы:

- в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;
- в виде сумм материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и/или строительство жилья, на полное или частичное погашение кредита, предоставленного на приобретение и/или строительство жилья, беспроцентных или льготных ссуд на улучшение жилищных условий, обзаведение домашним хозяйством и иные социальные потребности);
- на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- в виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных действующим законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами);
- на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию товаров (работ, услуг) в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами;
- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников;
- в виде сумм выплаченных подъемных сверх норм, установленных законодательством РФ;
- на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, на оплату суточных, полевого довольствия сверх норм таких расходов, установленных Правительством РФ.

## 6, УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Учет расчетов с персоналом по оплате труда является сложным и трудоемким участком работы бухгалтерии и связан с правильным и своевременным начислением заработной платы, распределением сумм начисленной заработной платы по направлениям затрат, разграничением выплат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и выплат, возмещаемых за счет других соответствующих источников. Кроме того, бухгалтерия должна производить удержания из начисленной заработной платы работников: удержания по налогу на доходы физических лиц, удержания по исполнительным документам (алименты и др.), удержания по своевременно не возвращенным подотчетным суммам и др.

Бухгалтерия также должна производить начисление единого социального налога, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ (ПФР) и Фонд социального страхования РФ (ФСС России) от сумм оплаты труда и др.

Для синтетического учета всех перечисленных выше операций применяются счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» применяется для учета расчетов с работниками списочного и несписочного состава организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам организации.

Учет налога на доходы физических лиц осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» обособленно (например, на субсчете 68-8 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»).

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации.

### 6.1. Учет расчетов по заработной плате и другим видам оплаты труда

В соответствии с ТК РФ заработная плата должна выплачиваться работникам не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором.

Конкретные сроки выплаты заработной платы устанавливаются организацией самостоятельно в коллективном договоре.

Оплата труда работников организации осуществляется по утвержденным тарифным ставкам (окладам) и сдельным расценкам, в зависимости от принятой в организации системы оплаты труда и условий трудового договора (контракта).

Суммы оплаты труда (заработная плата, премии, вознаграждения по итогам работы за год и др.), причитающиеся работникам, отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (для торговых организаций - расходов на продажу) и других источников.

Начисление и распределение заработной платы по указанным ранее группам персонала осуществляется на основе первичных учетных документов (табелей учета использования рабочего времени, сменных рапортов о выработке, листов о простоях, нарядов на сдельную работу и др.).

Все первичные документы поступают в бухгалтерию, где их группируют по производствам, цехам, подразделениям организации, а внутри них - по видам произведенной продукции (работ, услуг), а также по статьям общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Сгруппированные первичные документы служат основанием для отнесения сумм начисленной оплаты труда на соответствующие счета. Для обобщения данных по каждому работнику, цеху, подразделению и др. составляют лицевые счета, платежные и расчетные ведомости.

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н, на малых предприятиях для начисления и оплаты труда может применяться ведомость учета оплаты труда (форма № В-8).

Операции по начислению оплаты труда и его распределению по счетам учета затрат на производство (расходов на продажу) оформляются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена оплата труда работникам основного производства	20	70
2	Начислена оплата труда работникам вспомогательных производств	23	70
3	Начислена оплата труда работникам, занятым обслуживанием производства	25	70
4	Начислена оплата труда управленческому персоналу организации	26	70
5	Начислена оплата труда работникам, занятым исправлением брака	28	70
6	Начислена оплата труда работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70
7	Начислена оплата труда работникам, занятым в торговой деятельности или в операциях по продаже готовой продукции	44	70
8	Начислена оплата труда работникам, занятым на выполнении работ, затраты по которым относятся к расходам будущих периодов (горно-подготовительные работы и т.п.)	97	70

Расходы на оплату труда работников, связанные с приобретением и созданием материально-производственных запасов, оборудования к установке, основных средств и нематериальных активов, на себестоимость продукции не относятся и, в конечном счете, включаются в стоимость приобретаемых или создаваемых активов.

Начисление оплаты труда по указанным выше операциям отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с дебетом счетов по учету оборудования к установке (счет 07), материалов (счета 10, 15) и вложений во внеоборотные активы (счет 08).

Выплата заработной платы производится, как правило, из кассы организации. По просьбе отдельных работников выплаты могут производиться путем безналичного перечисления оплаты труда на банковские счета работников.

Выплата заработной платы и других видов оплаты труда отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств (счет 50 «Касса», счет 51 «Расчетные счета»).

При выплате денежных средств из кассы организации должны руководствоваться Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным решением Совета директоров ЦБ России от 22.09.1993 № 40.

Выдача наличных денег из касс организаций производится по расходным кассовым ордерам или платежным и расчетно-платежным ведомостям.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером организации или лицами, на это уполномоченными.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя, записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан, и отбирает расписку получателя.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей - прописью, копеек - цифрами.

При получении денег по платежной (расчетно-платежной) ведомости сумма прописью не указывается.

Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе организации, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров. Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе.

Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег.

Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: "По доверенности".

Доверенность остается как приложение к расходному кассовому ордеру или ведомости.

По истечении установленных сроков оплаты труда (обычно срок составляет три дня), выплаты пособий по социальному страхованию кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

- составить реестр депонированных сумм;

- в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью;

- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и указать в ведомости номер расходного кассового ордера.

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Депонированные суммы (т.е. начисленные, но не выплаченные в установленный срок из-за неявки получателей суммы оплаты труда) отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»).

При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов учета денежных средств.

В соответствии с ТК РФ допускается по письменному заявлению работника ТК РФ производить оплату труда в неденежной (натуральной) форме.

Передача готовой продукции (товаров) в качестве заработной платы для организации признается реализацией этой продукции (товаров). Поэтому у организации при выдаче заработной платы в натуральной форме возникает обязанность по начислению и уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Кроме того, по факту реализации продукции при формировании финансового результата по окончании отчетного периода может возникнуть и объект обложения налогом на прибыль.

Выдача работникам заработной платы в натуральной форме в бухгалтерском учете может быть отражена следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена заработная плата работникам организации	20, 23, 25 и др.	70
2	Отражена продажная стоимость выданной работникам в натуре готовой продукции (включая НДС)	70	90-1
3	Списана себестоимость выданной готовой продукции	90-2	43
4	Начислен НДС от продажной стоимости выданной продукции	90-3	68-1
5	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции	90-9	99

Начисление доходов работникам от участия в капитале организации отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Выплаченные суммы доходов от участия в капитале организации отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

Организация должна проводить инвентаризацию расчетов по оплате труда, в ходе которой по задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

## 6.2. Исчисление средней заработной платы

В ряде случаев, предусмотренных ТК РФ (при расчете отпусков, пособий по временной нетрудоспособности, выходных пособий и др.), требуется исчисление средней заработной платы (далее - средний заработок).

Порядок исчисления среднего заработка регламентируется ст. 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213 (далее - Положение).

В соответствии с указанным Положением для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат, к которым относятся:

- а) заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время;
- б) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу по сдельным расценкам;
- в) заработная плата, начисленная работникам за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- г) заработная плата, выданная в неденежной форме;
- д) денежное вознаграждение, начисленное за отработанное время лицам, замещающим государственные должности;
- е) начисленные в редакциях средств массовой информации и организациях искусства гонорар работников, состоящих в списочном составе этих редакций и организаций, и/или оплата их труда, осуществляемая по ставкам (расценкам) авторского (постановочного) вознаграждения;

ж) заработная плата, начисленная преподавателям учреждений начального и среднего профессионального образования за часы преподавательской работы сверх уменьшенной годовой учебной нагрузки (учитывается в размере одной десятой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

з) разница в должностных окладах работников, перешедших на нижеоплачиваемую работу (должность) с сохранением размера должностного оклада по предыдущему месту работы (должности);

и) заработная плата, окончательно рассчитанная по завершении календарного года, обусловленная системой оплаты труда (учитывается в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления);

к) надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг), выслугу лет (стаж работы), особые условия государственной службы, ученую степень, ученое звание, знание иностранного языка, работу со сведениями, составляющими государственную тайну, совмещение профессий (должностей), расширение зон обслуживания, увеличение объема выполняемых работ, исполнение обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы, руководство бригадой;

л) выплаты, связанные с условиями труда, в том числе выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (в виде коэффициентов и процентных надбавок к заработной плате), повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и/или опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;

м) премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;

н) другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

Средний заработок должен исчисляться за определенный расчетный период.

В соответствии с указанным выше Положением **расчетным периодом** являются:

- **12 месяцев**, предшествующих моменту выплаты, если выплата в размере среднего заработка не связана с предоставлением отпусков или компенсации за неиспользованные отпуска;

- **3 календарных месяца** (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу предоставления отпуска или выплаты компенсации за неиспользованные отпуска.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за расчетный период.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения - не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;

- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, - не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;

- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год, - в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ;

ж) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством РФ.

В случае если работник за расчетный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода (указанные выше пункты «а» - «ж»), средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному.

В случае если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае если работник за расчетный период, до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в организации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время (указанные выше пункты «а» - «ж»), премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка **пропорционально** времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, для определения среднего заработка используется средний дневной заработок.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в *календарных днях*, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

В случае, когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время (указанные выше пункты «а» - «ж»), средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в не полностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Следует обратить внимание на то, что Положением не предусматривается возможность подсчета календарных дней, приходящихся на отработанный период.

Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах должно рассчитываться путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Количество рабочих дней в не полностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в *рабочих днях* рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.



При выполнении отдельных видов работ, где по условиям производства (работы) не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, допускается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал и др.) не превышала нормального числа рабочих часов.

Порядок введения суммированного учета рабочего времени устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка организации.

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Средний заработок работника для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

При повышении в организации тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчетный период, выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки (должностного оклада, денежного вознаграждения), установленной в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (должностные оклады, денежное вознаграждение) каждого из месяцев расчетного периода;

- если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период;

- если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифных ставок (должностных окладов, денежного вознаграждения) до окончания указанного периода.

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

### 6.3. Учет расчетов по оплате отпусков

В соответствии с ТК РФ работникам организации должны предоставляться ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка.

С 1 февраля 2002 г. согласно ТК РФ работникам должен предоставляться ежегодный основной оплачиваемый отпуск в календарных днях.

Продолжительность отпуска установлена равной 28 календарным дням. После введения в действие ТК РФ при предоставлении отпусков, не использованных за предыдущие годы (т.е. до 1 февраля 2002 г.), их продолжительность также должна измеряться в календарных днях и составлять 28 дней за ежегодный полностью не использованный отпуск.

Операции по начислению и выплате отпускных отражаются в бухгалтерском учете в том же порядке, что и операции по начислению и выплате заработной платы.

Обычно большинство работников стараются уйти в отпуск в летнее время, из-за чего выплата отпускных в течение года происходит неравномерно.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на оплату отпусков работникам в затраты на производство организации имеют право создавать резервы на предстоящую оплату отпусков.

Резервирование этих сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Создание резерва на предстоящую оплату отпусков для работников основного производства отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Аналогично такие резервы для работников вспомогательных производств, для обслуживающего и управленческого персонала отражаются по дебету счетов 23, 25, 26 и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Суммы оплаты труда работникам за время отпуска, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам, отражаются по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов».

Аналогично отражаются в бухгалтерском учете создание и использование резервов на предстоящую оплату ежегодных вознаграждений работников за выслугу лет.

В случае превышения фактически произведенных расходов на оплату отпусков над суммой начисленного резерва производится доначисление недостающей суммы в резерв дополнительной бухгалтерской проводкой. В случае превышения суммы начисленного резерва над суммой фактически произведенных расходов на оплату отпусков излишне начисленные суммы сторнируются.

Резерв на предстоящую оплату предусмотренных законодательством очередных (ежегодных) и дополнительных отпусков работникам подлежит инвентаризации в установленные сроки.

При инвентаризации данного вида резервов проверяется правильность и обоснованность их создания. Резерв на предстоящую оплату отпусков работникам, отражаемый в годовом балансе, должен быть уточнен исходя из количества дней неиспользованного отпуска, средневзвешенной суммы расходов на оплату труда работников и др.

Исчисление сумм оплаты отпусков и компенсаций за неиспользованные отпуска связано с необходимостью расчета среднего заработка по каждому работнику организации.

Как отмечалось ранее, в основу расчета среднего заработка при оплате отпусков и выплата компенсаций за неиспользованные отпуска берется фактический заработок работника за расчетный период, равный 3 календарным месяцам (с 1-го до 1-го числа), предшествующим месяцу отпуска или выплаты компенсации за неиспользованные отпуска.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

Сумма отпускных определяется путем умножения среднего дневного заработка за расчетный период на число календарных дней отпуска.

Пример 1. Допустим, что работнику предоставляется отпуск с 1 по 28 апреля 2006 г. продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период работник отработал полностью. За это время ему была начислена заработная плата: за январь - 6000 руб., февраль - 5760 руб., март - 6000 руб. - всего 17 760 руб.

Средний дневной заработок за расчетный период для оплаты отпуска составит:

$$17\,760 \text{ (руб.)} : 3 \text{ (мес.)} : 29,6 \text{ (дней)} = 200 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных составит **5600** руб. (200 руб. x 28 дней).

В случае, когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в не полностью отработанных месяцах. Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Пример 2. Допустим, что работнику предоставляется отпуск с 1 по 28 апреля 2006 г. продолжительностью 28 календарных дней. Январь и март 2006 г. работник отработал полностью, а в феврале работник был временно нетрудоспособен (болен) и отработал 15 календарных дней (с 1 февраля по 15 февраля или 11 рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели).

Расчетный период работник отработал не полностью при следующих показателях:

Месяц расчетного периода	Количество рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели	Количество фактически отработанных рабочих дней	Заработная плата за месяц, руб.	Количество календарных дней, включаемых в расчет среднего заработка
Январь	16	16	7300	29,6
Февраль	19	11	4050**	15,4(11 x 1,4)
Март	22	22	7300	29,6
Итого	57	49	18 650	74,6

Количество календарных дней, включаемых в расчет среднего заработка за февраль, будет составлять 15,4 календарных дня (11 рабочих дней x 1,4). Количество календарных дней за январь и март 2006 г. составляет по 29,6 дня.

Итого количество календарных дней за расчетный период составит 74,6 дня (29,6 + 15,4 + 29,6).

Средний дневной заработок за расчетный период для оплаты отпуска составит:

$$18\ 650 \text{ (руб.)} : 74,6 \text{ (дней)} = 250 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных составит 7000 руб. (250 руб. x 28 дней).

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Пример 3. Допустим, что все условия примера 2 сохраняются, но к ним добавлены следующие показатели, отраженные ниже в таблице:

Месяц расчетного периода	Количество рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели	Количество фактически отработанных рабочих дней	Заработная плата за месяц, руб.	Премии, руб.	Вознаграждение по итогам работы за год, руб.
Январь	16	16	7300	1300	9408
Февраль	19	11	4050	800	
Март	22	22	7300	1400	
Итого	57	49	18 650	3500	9408

Количество календарных дней, включаемых в расчет среднего заработка за февраль, будет составлять 15,4 календарных дня (11 рабочих дней x 1,4). Количество календарных дней за январь и март 2006 г. составляет по 29,6 дня.

Итого количество календарных дней за расчетный период составит 74,6 дня (29,6 + 15,4 + 29,6).

Так как расчетный период отработан не полностью, то согласно Положению ежемесячные премии должны учитываться при расчете среднего заработка в размере не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода и пропорционально времени, отработанному в расчетный период:

$$3500 \text{ руб.} : 57 \text{ дней} \times 49 \text{ дней} = 3008,77 \text{ руб.}$$

Аналогично вознаграждение по итогам работы за год должно учитываться при расчете среднего заработка в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения и пропорционально времени, отработанному в расчетный период:

$$(9408 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} \times 3 \text{ мес.}) : 57 \text{ дней} \times 49 \text{ дней} = 2021,90 \text{ руб.}$$

Средний дневной заработок за расчетный период для оплаты отпуска составит:

$$(18\ 650 \text{ руб.} + 3008,77 \text{ руб.} + 2021,90 \text{ руб.}) : 74,6 \text{ дня} = 317,44 \text{ руб.}$$

Сумма отпускных составит 8888,32 руб. (317,44 руб. x 28 дней).

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, **фактически** начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных за этот период.

Средний заработок работника для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

Пример 4. Допустим, что работнику установлен суммированный учет рабочего времени и ему предоставляется отпуск с 1 по 28 апреля 2006 г, продолжительностью 28 календарных дней. Расчетный период работник отработал при следующих показателях:

Месяц расчетного периода	Количество рабочих часов по норме (40-часовая рабочая неделя)	Количество рабочих часов по графику	Фактическое количество отработанных часов	Заработная плата^ руб.	Вознаграждение по итогам работы за год, руб.
Январь	128	128	136	4268	7200
Февраль	151	144	144	4000	
Март	175	184	192	4800	
Итого	454	456	472	13 068	7200

Работник отработал расчетный период полностью, и поэтому вознаграждение по итогам работы за год должно учитываться при расчете среднего заработка в размере одной двенадцатой за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения:

$$(7200 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} \times 3 \text{ мес.}) = 1800 \text{ руб.}$$

Среднечасовой заработок за расчетный период для оплаты отпуска составит:

$$(13\,068 \text{ руб.} + 1800 \text{ руб.}) : 472 \text{ часов} = 31,50 \text{ руб.}$$

Так как работнику предоставлен отпуск продолжительностью 28 календарных дней (или 4 недели), то оплате подлежат 160 часов (40 часов x 4 недели).

Сумма отпускных составит 5040 руб. (31,50 руб. x 160 часов).

Расчет среднего заработка при выплате компенсации за неиспользованный отпуск осуществляется аналогично расчетам, осуществляемым при выплате сумм отпускных.

Пример 5. Допустим, что работник был принят на работу 24 января 2006 г, и уволен по сокращению штатов 31 марта этого же года. Расчетным периодом для исчисления компенсации за неиспользованный отпуск являются: январь - март 2006 г.

Допустим, что на момент увольнения работник отработал не полностью весь расчетный период и имел следующие показатели:

Месяц расчетного периода	Количество рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели	Количество фактически отработанных рабочих дней	Заработная плата за месяц, руб.	Количество календарных дней, включаемых в расчет среднего заработка
Январь	16	6	2320	8,4 (6 x 1,4)
Февраль	19	19	5600	29,6
Март	22	22	5600	29,6
Итого	57	47	13 520	67,6

При расторжении договора работнику должна быть выплачена компенсация за неиспользованный отпуск, приходящийся на два полностью отработанных месяца (февраль и март). Дни, отработанные в январе, составляют менее половины месяца и поэтому отбрасываются.

Исходя из продолжительности отпуска 28 календарных дней работнику за отработанное время полагается компенсация за 4,66 дня (28 дней : 12 мес. x 2 мес.).

Средний дневной заработок составит: 13 520 : 67,6 = 200 руб.

Компенсация за неиспользованный отпуск составит: 200 руб. x 4,66 дня = 932 руб.

Начисленные суммы компенсаций за неиспользованный отпуск отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26) (для торговых организаций - расходов на продажу (счет 44)).<sup>1</sup>

Во всех остальных случаях, когда расчет среднего заработка не связан с предоставлением отпусков или выплатой компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисление среднего заработка работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.

#### 6.4. Учет расчетов по выплате выходных пособий

В ряде случаев, установленных трудовым законодательством, увольняемому работнику выплачивается компенсация, называемая **выходным пособием**.

При расторжении трудового договора в связи с ликвидацией организации (п. 1 ст. 81 ТК РФ) либо сокращением численности или штата работников организации (п. 2 ст. 81 ТК РФ) увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере **среднего месячного заработка**.

Выходное пособие за первый месяц со дня увольнения выплачивается уволенному работнику без всяких дополнительных условий в день его увольнения.

Кроме того, за работником сохраняется средний месячный заработок на период трудоустройства, но не свыше двух месяцев со дня увольнения (с зачетом выходного пособия).

Для получения среднего заработка за второй и третий месяцы после увольнения работник должен предъявлять работодателю трудовую книжку, чтобы он мог удостовериться в отсутствии в трудовой книжке записи о приеме на новую работу.

Если к моменту выплаты среднего заработка уволенный работник поступил на новую работу, то средний заработок выплачивается за период с начала второго месяца от момента увольнения до момента поступления на новую работу.

В исключительных случаях средний месячный заработок сохраняется за уволенным работником в течение третьего месяца со дня увольнения по решению органа службы занятости населения при условии, что в двухнедельный срок после увольнения работник обратился в этот орган и не был им трудоустроен,

В случае расторжения трудового договора с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером в связи со сменой собственника организации новый собственник обязан выплатить указанным работникам компенсацию в размере не ниже трех средних месячных заработков работника. Выплата сохраняемого среднего заработка на период трудоустройства производится после увольнения работника в дни выдачи заработной платы в организации.

Выходное пособие в размере **двухнедельного среднего заработка** выплачивается работникам при расторжении трудового договора в связи:

- с несоответствием работника занимаемой должности или выполняемой работе вследствие состояния здоровья, препятствующего продолжению данной работы (подп. «а» п. 3 ст. 81 ТК РФ);
- призывом работника на военную службу или направлением его на заменяющую ее альтернативную гражданскую службу (п. 1 ст. 83 ТК РФ);
- восстановлением на работе работника, ранее выполнявшего эту работу (п. 2 ст. 83 ТК РФ);
- отказом работника от перевода в связи с перемещением работодателя в другую местность (п. 9 ст. 77 ТК РФ).

О предстоящем увольнении в связи с ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации работники предупреждаются работодателем персонально и под расписку не менее чем за два месяца до увольнения.

Работодатель с письменного согласия работника имеет право расторгнуть с ним трудовой договор без предупреждения об увольнении за два месяца с одновременной выплатой дополнительной компенсации в размере двухмесячного среднего заработка.

Основанием для расчета выходного пособия является приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником.

Начисление выходного пособия уволенному работнику связано с исчислением среднего заработка.

При выплате выходных пособий расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.

Выходное пособие определяется путем умножения среднего дневного (часового) заработка на количество рабочих дней (часов) по графику 5-дневной (6-дневной) рабочей недели. Средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период (12 месяцев), на количество фактически отработанных в этот период дней (т.е. рабочих дней).

Учитывая, что при увольнении работника в связи с прекращением действия трудового договора выплата всех причитающихся работнику сумм должна производиться в день его увольнения, расчетным периодом признаются 12 месяцев, предшествующие последнему дню его работы.

В случае если работник за расчетный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному периоду.

В случае если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае если работник за расчетный период, до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в организации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

**Пример 6.** Допустим, что работник уволен в связи с сокращением штата работников организации 31 марта текущего года (последний день работы). В период с 1 апреля предыдущего года по 31 марта текущего года, т.е. за 12 месяцев до увольнения, работнику фактически была начислена заработная плата в сумме 63 800 руб.

Допустим, что количество рабочих дней за расчетный период составило в сумме 220 дней из 250 дней по производственному календарю, а количество рабочих дней в апреле, мае, июне текущего года соответственно составило 21, 20 и 21 рабочий день.

При расторжении трудового договора в связи с сокращением штата работников организации увольняемому работнику выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка.

Средний дневной заработок работника, исчисленный в указанном выше порядке, составит:  $63\,800 \text{ руб.} : 220 \text{ дней} = 290 \text{ руб.}$

Размер выходного пособия работнику за первый месяц после увольнения (апрель) составит:  $290 \text{ руб.} \times 21 \text{ день} = 6090 \text{ руб.}$

При соблюдении условий ТК РФ работнику в течение двух месяцев должен сохраняться средний месячный заработок на период трудоустройства (май и июнь).

Средний месячный заработок, который получит работник за май (20 рабочих дней), составит:  $290 \text{ руб.} \times 20 \text{ дней} = 5800 \text{ руб.}$ , а за июнь (21 рабочий день) -  $290 \text{ руб.} \times 21 \text{ день} = 6090 \text{ руб.}$

Выходные пособия, выплачиваемые работникам при их увольнении, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск, не подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц (освобождаются от налогообложения) и единым социальным налогом. Трудовым договором или коллективным договором могут устанавливаться повышенные размеры выходных пособий.

Начисленное выходное пособие отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26) (для торговых организаций - расходов на продажу, счет 44).

При прекращении трудового договора выплата всех сумм, причитающихся работнику от работодателя, производится в день увольнения работника. Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие суммы должны быть выплачены не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчете.

#### **6.5. Учет расчетов по выплате пособий по временной нетрудоспособности**

При утрате трудоспособности в связи с заболеванием, травмой и др. работнику должно выплачиваться пособие по временной нетрудоспособности.

Основанием для выплаты пособия по временной нетрудоспособности является выданный лечебным учреждением листок нетрудоспособности (в дальнейшем - больничный листок). Другие документы не могут служить основанием для выплаты пособия по временной нетрудоспособности. В случае утери больничного листка пособие может быть выдано по дубликату.

Пособия по временной нетрудоспособности назначаются по месту основной работы работника и выдаются:

- при заболевании (травме), связанном с утратой трудоспособности;
- при санаторно-курортном лечении;
- при болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним;
- при карантине;
- при временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием;
- при протезировании с помещением в протезно-ортопедический стационар.

Пособие по временной нетрудоспособности выдается с первого дня утраты трудоспособности и до ее восстановления или до установления врачебно-трудовой экспертной комиссией (ВТЭК) инвалидности, даже если в это время рабочий или служащий был уволен.

В соответствии с Федеральным законом от 22.12.2005 № 180-ФЗ застрахованным лицам, работающим по трудовым договорам, заключенным с организациями, признаваемыми налогоплательщиками единого социального налога, пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) выплачиваются за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а за остальной период начиная с третьего дня временной нетрудоспособности - за счет средств ФСС России.

При этом в соответствии с п. 48<sup>1</sup> ст. 264 НК РФ расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня нетрудоспособности работника могут включаться в состав прочих расходов и учитываться для целей налогообложения прибыли. Эти расходы могут включаться в состав прочих расходов в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности.

Пособие по временной нетрудоспособности исчисляется из средней заработной платы застрахованного лица, выплачиваемой ему работодателем, производящим выплату указанных пособий, за последние 12 календарных месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности с учетом непрерывного трудового стажа и других условий, установленных нормативными правовыми актами об обязательном социальном страховании.

В соответствии со ст. 139 Трудового кодекса РФ исчисление средней заработной платы должно осуществляться в порядке, установленном Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213.

Расчет среднего заработка в данном случае должен осуществляться исходя из фактически начисленной работнику заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих месяцу наступления нетрудоспособности.

При определении периода фактической работы в последних 12 календарных месяцах перед наступлением нетрудоспособности не учитываются периоды, в течение которых работник фактически не работал:

- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ.

Если работнику установлен **поденный** учет рабочего времени, то средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период (12 месяцев), на количество фактически отработанных в этот период дней (т.е. рабочих дней).

Если работнику установлен **суммированный** учет рабочего времени, то средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период (12 месяцев), на количество фактически отработанных в этот период часов (т.е. рабочих часов).

При исчислении пособия по временной нетрудоспособности должны учитываться непрерывный трудовой стаж и иные условия, установленные законодательными и иными нормативными правовыми актами об обязательном социальном страховании.

Размеры пособий по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) определяются в **процентном** отношении в зависимости от величины непрерывного стажа работы работника.

Пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) выдается:

- в размере 100% заработка - рабочим и служащим, имеющим непрерывный трудовой стаж 8 и более лет;
- в размере 80% заработка - рабочим и служащим, имеющим непрерывный трудовой стаж от 5 до 8 лет;
- в размере 60% заработка - рабочим и служащим, имеющим непрерывный трудовой стаж до 5 лет.

Непрерывный трудовой стаж для исчисления пособия по временной нетрудоспособности определяется правилами, установленными постановлением Совета Министров СССР от 13.04.1973 № 252 (с учетом последующих изменений и дополнений).

Пособие по временной нетрудоспособности вследствие трудового увечья или профессионального заболевания выдается в размере 100% заработка независимо от непрерывного стажа работы.

Дневное (часовое) пособие определяется исходя из среднедневного (среднечасового) заработка и в зависимости от размера назначенного пособия в процентах к заработку.

Другими словами, дневное (часовое) пособие по временной нетрудоспособности определяется путем умножения среднедневного (среднечасового) заработка на коэффициент (60%, 80% или 100%), зависящий от продолжительности непрерывного трудового стажа работника.

Размер общего пособия по временной нетрудоспособности определяется путем умножения дневного (часового) пособия на количество рабочих дней (часов), пропущенных работником в связи с нетрудоспособностью.



В 2006 г. сохранено ограничение максимального размера пособия по временной нетрудоспособности за полный календарный месяц. При этом с 1 января 2006 г. сумма максимального размера пособия по временной нетрудоспособности за полный календарный месяц увеличилась с 12 480 руб. до 15 000 руб.

В соответствии с Федеральным законом от 22.12.2005 № 180-ФЗ максимальный размер пособия по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием) за полный календарный месяц не может превышать 15 000 руб.

Данная норма означает, что в случае, когда максимальный размер дневного (часового) пособия меньше, чем пособие, рассчитанное из фактического заработка, расчет общего пособия по временной нетрудоспособности ведется исходя из максимально возможной величины. Максимальный размер дневного (часового) пособия определяется путем деления предельной суммы 15 000 руб. на количество рабочих дней (часов) в месяце нетрудоспособности.

**Пример 7.** Допустим, что в 2006 г. работник болел 5 рабочих дней - с 7 по 11 августа включительно. В период с 7 августа предыдущего года по 6 августа 2006 г., т.е. за 12 месяцев до болезни, работнику фактически была начислена заработная плата в сумме 90 000 руб. Количество фактически отработанных рабочих дней за расчетный период (12 месяцев) составило 250 дней. Работнику установлен **поденный** учет рабочего времени, и его непрерывный стаж работы составляет 6 лет (коэффициент 80%). В августе 2006 г. 23 рабочих дня.

#### **Расчет и распределение пособия по временной нетрудоспособности**

1. Определяется среднедневной заработок работника за расчетный период:  
 $90\ 000\ \text{руб.} : 250\ \text{рабочих дней} = 360\ \text{руб.}$
2. Определяется дневное пособие исходя из фактического заработка:  
 $360\ \text{руб.} \times 80\% / 100\% = 288\ \text{руб.}$
3. Определяется максимальный размер дневного пособия, установленный законом:  
 $15\ 000\ \text{руб.} : 23\ \text{рабочих дня} = 652,17\ \text{руб.}$

4. Так как фактическое дневное пособие (288 руб.) не превышает максимальный размер дневного пособия (652,17 руб.), то оно принимается для расчетов общего пособия за весь период нетрудоспособности работника.

5. Общая сумма пособия по временной нетрудоспособности за 5 дней болезни работника составит 1440 руб. (288 руб. x 5 рабочих дней).

Ранее отмечалось, что пособие по временной нетрудоспособности должно выплачиваться застрахованному лицу за первые два дня временной нетрудоспособности за счет средств работодателя, а с третьего дня временной нетрудоспособности - за счет ФСС России.

С учетом изложенного произведем распределение общей суммы пособия по временной нетрудоспособности.

6. Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет работодателя, составит 576 руб. (288 руб. x 2 рабочих дня).

7. Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств ФСС России, составит 864 руб. (288 руб. x 3 рабочих дня).

В соответствии с письмом ФСС России от 15.02.2005 № 02-18/07-1243 период нетрудоспособности определяется в календарных днях, а пособие выдается за фактически пропущенные рабочие дни (часы) в периоде нетрудоспособности, предусмотренные графиком работы. Поэтому оплате за счет средств работодателя подлежат рабочие дни (часы), предусмотренные графиком работы и пропущенные работником вследствие заболевания или травмы, приходящиеся на первые два календарных дня нетрудоспособности.

Например, заболел работник в пятницу. При этом пятница по графику работы для него является рабочим днем, суббота - выходной день. В этом случае за счет средств работодателя подлежат оплате только один день - пятница.

**Пример 8.** Допустим, что в 2006 г. работник болел 5 рабочих дней - с 7 по 11 августа включительно - и не отработал 5 смен по 8 часов (всего 40 рабочих часов).

В период с 7 августа предыдущего года по 6 августа 2006 г., т.е. за 12 месяцев до болезни, работнику фактически была начислена заработная плата в сумме 252 000 руб.

Количество фактически отработанных рабочих часов за расчетный период (12 месяцев) составило 1800 часов.

Работнику установлен *суммированный* учет рабочего времени, и его непрерывный стаж работы составляет 2 года (коэффициент 60%). В августе 2006 г. 184 рабочих часа (23 рабочих дня x 8 час.) при 40-часовой рабочей неделе.

#### Расчет пособия по временной нетрудоспособности

1. Определяется среднечасовая заработок работника за расчетный период:

$$252\ 000\ \text{руб.} : 1800\ \text{часов} = 140\ \text{руб.}$$

2. Определяется часовое пособие исходя из фактического заработка:

$$140\ \text{руб.} \times 60\% = 84\ \text{руб.}$$

3. Определяется максимальный размер часового пособия, -установленный законом:

$$15\ 000\ \text{руб.} : 184\ \text{часа} = 81,52\ \text{руб.}$$

4. Так как фактическое часовое пособие (84 руб.) превышает максимальный размер часового пособия (81,52 руб.), то для расчетов общего пособия за весь период нетрудоспособности работника принимается максимальный размер часового пособия.

5. Общая сумма пособия по временной нетрудоспособности за неотработанные 40 часов составит 3 260,80 руб. (81,52 руб. x 40 часов).

6. Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет работодателя, составит 1 304,32 руб. (81,52 руб. x 16 часов).

7. Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств ФСС РФ, составит 1956,48 руб. (81,52 руб. x 24 часа).

При *сменном* режиме работы для работников с почасовой оплатой труда период нетрудоспособности, оплачиваемой за счет работодателя, определяется следующим образом.

Если в организации установлен суммированный учет рабочего времени (например, дежурства в течение 24 часов через трое суток), за счет работодателя подлежат оплате часы, предусмотренные графиком работы и пропущенные работником за первые два календарных дня нетрудоспособности.

Пример 9. Допустим, что временная нетрудоспособность у работника наступила 26 января 2006 г. и продолжалась до 15 февраля текущего года. Графиком работы были предусмотрены дежурства данного работника 27 января, 31 января, 4 февраля и т.д.

Исчисленный в общеустановленном порядке размер часового пособия составил 50 руб.

В данном примере за 26-27 января, то есть за первые два дня нетрудоспособности, пособие должно быть оплачено за счет средств работодателя, а с 28 января до окончания нетрудоспособности - за счет средств ФСС России.

Согласно графику работы 26 января - нерабочий день, 27 января у работника было предусмотрено дежурство продолжительностью с 8 часов утра 27 января до 8 часов утра 28 января.

В этой ситуации за счет средств работодателя оплачиваются пропущенные в периоде нетрудоспособности часы рабочего времени с 8 часов утра до 24 часов 27 января, т.е. за 16 часов. За счет средств ФСС России должны оплачиваться 8 часов, пропущенных 28 января (третий день нетрудоспособности с 0 часов до 8 утра), и за последующие дежурства, пропущенные в связи с нетрудоспособностью.

В случае повышения заработной платы в расчетном периоде такое повышение учитывается с даты повышения фактически начисленной заработной платы.

В 2006 г. Федеральным законом от 22.12.2005 № 180-ФЗ сохранена норма, согласно которой работнику, проработавшему в последние 12 календарных месяцев перед наступлением нетрудоспособности *менее трех месяцев*, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, - минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

Пример 10. Допустим, что работник болел 5 рабочих дней, с 7 по 11 августа 2006 г. включительно, и отработал до момента болезни менее трех месяцев. Работнику установлен поденный учет рабочего времени. В августе 2006 г, 23 рабочих дня.

Как отмечалось ранее, с 1 мая 2006 г. минимальный размер оплаты труда составляет 1100 руб. в месяц.

Так как в расчетном периоде работник отработал менее трех месяцев, то дневное пособие рассчитывается исходя из минимального размера оплаты труда (1100 руб.) и количества рабочих дней в августе 2006 г.:  $1100 \text{ руб.} : 23 \text{ дня} = 47,83 \text{ руб.}$

Общая сумма пособия по временной нетрудоспособности за 5 дней составит 239,15 руб. (47,83 руб. x 5 дней).

Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет работодателя, составит 95,66 руб. (47,83 руб. x 2 рабочих дня).

Пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств ФСС РФ, составит 143,49 руб. (47,83 руб. x 3 рабочих дня).

В бухгалтерском учете начисление пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых за счет работодателя, отражается по дебету счетов учета затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26) (для торговых организаций - расходов на продажу (счет 44)) и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление пособий по временной нетрудоспособности, выплачиваемых за счет средств ФСС России, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В соответствии со ст. 217 НК РФ с общей суммы пособия по временной нетрудоспособности должен быть удержан налог на доходы физических лиц.

В соответствии со ст. 238 НК РФ сумма пособия по временной нетрудоспособности, оплачиваемая как за счет работодателя, так и за счет ФСС России, не подлежит обложению единым социальным налогом.

## 7. УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ ИЗ ОПЛАТЫ ТРУДА

Из начисленной оплаты труда штатных работников и лиц, работающих по договорам подряда, производятся различные удержания, которые можно подразделить на две группы:

- обязательные удержания, предусмотренные законодательством РФ;
- удержания, производимые по инициативе администрации организации.

К обязательным удержаниям относятся налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам (алименты и др.).

Ко второй группе удержаний относятся удержания за причиненный организации материальный ущерб, допущенный брак, своевременно не возвращенные подотчетные суммы, своевременно не погашенные займы и др. (подробно учет удержаний изложен в п. 9 и п. 10 настоящей главы).

Суммы удержанных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов (в зависимости от вида удержаний).

### 7.1. Удержание налога на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) установлен гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

*Плательщиками налога на доходы физических лиц* (далее - налогоплательщики) признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ и не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

*Объектом налогообложения* признается доход, полученный налогоплательщиками:

- \* 1) от источников в РФ и/или от источников за пределами РФ - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

2) от источников в РФ - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

К доходам от источников в РФ относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и/или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и/или от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в РФ;

~- в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;

- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;

- иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств;

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

Не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) следующие виды доходов физических лиц:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством РФ.

При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

2) государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством РФ;

3) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством РФ), связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и/или выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

5) алименты, получаемые налогоплательщиками;

6) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства международными или иностранными организациями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ;

7) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

8) суммы единовременной материальной помощи в случаях, установленных законодательством РФ, и др.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, которые получены им как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

**Налоговым периодом** признается календарный год.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов.

В состав *стандартных* налоговых вычетов входят следующие вычеты:

1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода для лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС либо с работами по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС и т.п.;

2) налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода для лиц, являющихся Героями Советского Союза или РФ, награжденных орденом Славы трех степеней, являющихся участниками Великой Отечественной войны, и др.;

3) налоговый вычет в размере **400** руб. за каждый месяц налогового периода для лиц, не перечисленных в пп. 1) и 2). Вычет для этих лиц действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим пунктом, не применяется;

4) налоговый вычет в размере 600 руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действуют до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода превысил 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет, предусмотренный настоящим пунктом, не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и/или супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление указанного вычета вдовам (вдовцам), одиноким родителям прекращается с месяца, следующего за вступлением их в брак.

Под одиноким родителем понимается один из родителей, не состоящий в зарегистрированном браке.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из соответствующих вычетов. Стандартный налоговый вычет, указанный в п. 4), предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета, указанного в пп. 1) - 3).

В состав *социальных* налоговых вычетов входят следующие налоговые вычеты:

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых (уплачиваемых) налогоплательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, - в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на

обучение, но не более **38 000** руб., а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, - в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более **38 000** руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и/или своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиками за счет собственных средств. Общая сумма этого налогового вычета не может превышать **38 000** руб.

В состав *имущественных* налоговых вычетов входят следующие налоговые вычеты:

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее *трех лет*, но не превышающих в целом **1 млн.** руб., а также в сумме, полученной в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее *трех лет*, но не превышающей **125 тыс.** руб.

При продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной налогоплательщиком при продаже указанного имущества;

2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры.

Общий размер имущественного налогового вычета, предусмотренного настоящим пунктом, не может превышать **1 млн.** руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным налогоплательщиком в банках РФ и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры.

В состав *профессиональных* налоговых вычетов входят следующие налоговые вычеты:

1) с налогоплательщиков, получающих доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (услуг);

2) с налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, - в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

В общем случае **ставка** налога на доходы физических лиц устанавливается в размере **13%**.

Налоговая ставка устанавливается в размере **35%** в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;

- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения установленных размеров;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения установленных сумм;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения установленных размеров.

Налоговая ставка устанавливается в размере **30%** в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере **9%** в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

В бухгалтерском учете начисление налога на доходы физических лиц отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (условно примем субсчет 68-8 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»).

Перечисление налога на доходы физических лиц в бюджет осуществляется платежным поручением и отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-8) в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Уплата налога на доходы физических лиц от сумм оплаты труда производится организациями, которые в данном случае выступают в роли налоговых агентов.

Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог в сумме задолженности налогоплательщика.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках.

Налоговые агенты (организации) обязаны вести учет доходов и налога на доходы физических лиц персонально по каждому работнику. Для такого учета предусмотрена «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц» (форма № 1-НДФЛ).

Налоговая карточка предназначена для учета налоговыми агентами персонально по каждому налогоплательщику:

- доходов, которые получены в налогооблагаемом периоде как в денежной, так и в натуральной формах или право на распоряжение которыми у налогоплательщика возникло, а также полученных в виде материальной выгоды, подлежащих включению в налоговую базу для исчисления сумм налога на доходы физических лиц;
- налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки;
- суммы налоговых вычетов, уменьшающих налоговую базу;
- сумм исчисленного и удержанного налога по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки, и общую сумму налога, исчисленного и удержанного за налоговый период;
- сумм доходов, полученных налогоплательщиком от реализации имущества, принадлежащего ему на праве собственности, независимо от вида такого имущества и суммы полученного дохода;
- сумм налоговых льгот, предоставленных налогоплательщику законодательными актами субъектов РФ;
- результатов перерасчета налоговых обязательств налогоплательщика за прошлые налоговые периоды, произведенного в отчетном налоговом периоде.

По итогам года налоговые агенты обязаны представлять в налоговые органы «Справку о доходах физического лица за . . . . год» по форме № 2-НДФЛ.

По итогам года сами налогоплательщики - физические лица в установленных законодательством случаях обязаны представлять в налоговые органы налоговую декларацию по установленной форме. Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

## **7.2. Удержания по исполнительным листам**

К обязательным удержаниям также относятся **алименты** на содержание детей, родителей и др., удерживаемые по исполнительным листам.

Родители могут добровольно платить алименты на содержание своих несовершеннолетних детей.

В случае если родители не предоставляют содержание своим несовершеннолетним детям, то алименты взыскиваются с родителей в судебном порядке.

При отсутствии соглашения об уплате алиментов алименты на несовершеннолетних детей взыскиваются судом с их родителей ежемесячно в размере: на одного ребенка - одной четверти, на 2 детей - одной трети, на 3 и более детей - половины заработка и/или иного дохода родителей.

Размер этих долей может быть уменьшен или увеличен судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден постановлением Правительства РФ от 18.07.1996 № 841 (с учетом последующих изменений и дополнений).-

В соответствии с этим Перечнем удержание алиментов на содержание несовершеннолетних детей производится со всех видов заработной платы (денежного вознаграждения, содержания) и дополнительного вознаграждения как по основному месту работы, так и за работу по совместительству, которые получают родители в денежной (национальной или иностранной валюте) и натуральной форме, в том числе:

а) с суммы, начисленной по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ и оказания услуг) и т.п.;

б) со всех видов доплат и надбавок к тарифным ставкам и должностным окладам (за работу в опасных условиях труда, в ночное время; занятым на подземных работах, за квалификацию, совмещение профессий и должностей, временное замещение, допуск к государственной тайне, ученую степень и ученое звание, выслугу лет, стаж работы и т.п.);

в) с премий (вознаграждений), имеющих регулярный или периодический характер, а также по итогам работы за год;

г) с оплаты за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни;

д) с заработной платы, сохраняемой за время отпуска, а также с денежной компенсации за неиспользованный отпуск, в случае соединения отпусков за несколько лет;

е) с сумм районных коэффициентов и надбавок к заработной плате;

ж) с суммы среднего заработка, сохраняемого за время выполнения государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством о труде (кроме выходного пособия, выплачиваемого при увольнении);

з) с дополнительных выплат, установленных работодателем сверх сумм, начисленных при предоставлении ежегодного отпуска в соответствии с законодательством РФ и законодательством субъектов РФ;

и) с суммы, равной стоимости выдаваемого (оплачиваемого) питания, кроме лечебно-профилактического питания, выдаваемого в соответствии с законодательством о труде;



- к) с суммы, равной стоимости оплачиваемого проезда транспортом общего пользования к месту работы и обратно;
- л) с комиссионного вознаграждения (штатным страховым агентам, штатным брокерам и др.);
- м) с оплаты выполнения работ по договорам, заключаемым в соответствии с гражданским законодательством;
- н) с суммы авторского вознаграждения, в том числе выплачиваемого штатным работникам редакций газет, журналов и иных средств массовой информации;
- о) с сумм исполнительского вознаграждения;
- п) с доходов, получаемых от избирательных комиссий членами избирательных комиссий, осуществляющими свою деятельность в указанных комиссиях не на постоянной основе;
- р) с доходов, получаемых физическими лицами от избирательных комиссий, а также из избирательных фондов кандидатов в депутаты и избирательных фондов избирательных объединений за выполнение указанными лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.

Кроме того, удержание алиментов производится:

- а) со всех видов пенсий и компенсационных выплат к ним, с ежемесячных доплат к пенсиям, за исключением надбавок, установленных к пенсии на уход за пенсионером, а также компенсационной выплаты неработающему трудоспособному лицу на период осуществления ухода за пенсионером;
- б) со стипендий, выплачиваемых обучающимся в образовательных учреждениях начального, среднего и высшего профессионального образования, аспирантам и докторантам, обучающимся с отрывом от производства в аспирантуре и докторантуре при образовательных учреждениях высшего профессионального образования и научно-исследовательских учреждениях, слушателям духовных учебных заведений;
- в) с пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по безработице только по решению суда и судебному приказу о взыскании алиментов либо нотариально удостоверенному соглашению об уплате алиментов;
- г) с сумм, выплачиваемых на период трудоустройства уволенным в связи с ликвидацией организации, осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата;
- д) с доходов физических лиц, осуществляющих старательскую деятельность;
- е) с доходов от занятий предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;
- ж) с доходов от передачи в аренду имущества;
- з) с доходов по акциям и других доходов от участия в управлении собственностью организации (дивиденды, выплаты по долевым паям и т.д.);
- и) с сумм материальной помощи, кроме материальной помощи, оказываемой гражданам в связи со стихийным бедствием, с пожаром, хищением имущества, увечьем, а также с рождением ребенка, с регистрацией брака, со смертью лица, обязанного уплачивать алименты, или его близких родственников.

Взыскание алиментов с сумм заработной платы и иного дохода, причитающихся лицу, уплачивающему алименты, производится после удержания (уплаты), из этой заработной платы и иного дохода налогов в соответствии с налоговым законодательством.

С работников могут удерживаться алименты и на нетрудоспособных родителей. При отсутствии соглашения об уплате алиментов алименты на нетрудоспособных нуждающихся в помощи родителей взыскиваются с трудоспособных совершеннолетних детей в судебном порядке.

Размер алиментов, взыскиваемых с каждого из детей, определяется судом исходя из материального и семейного положения родителей и детей и других заслуживающих внимания интересов сторон в твердой денежной сумме, подлежащей уплате ежемесячно.

При определении размера алиментов суд вправе учесть всех трудоспособных совершеннолетних детей данного родителя независимо от того, предъявлено требование ко всем детям, к одному из них или к нескольким из них.

Дети могут быть освобождены от обязанности по содержанию своих нетрудоспособных нуждающихся в помощи родителей, если судом будет установлено, что родители уклонялись от выполнения обязанностей родителей. Дети освобождаются от уплаты алиментов родителям, лишенным родительских прав.

Удержание алиментов производится бухгалтерией организации в размере, указанном в исполнительном листе. Удержанные суммы алиментов в трехдневный срок со дня выплаты заработной платы работникам бухгалтерия должна выдать лично взыскателю из кассы организации, переслать по почте или перечислить на банковский счет взыскателя.

В бухгалтерском учете удержание сумм алиментов по исполнительным листам отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Выдача или перечисление алиментов взыскателю отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств.

## 8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

В целях государственного социального страхования и обязательного медицинского страхования организации обязаны производить отчисления от начисленных в пользу работников выплат в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ (ФСС России), Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС и ТФОМС).

Кроме того, организации обязаны уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Отчисления на социальное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное пенсионное страхование взимаются в виде единого социального налога и страховых взносов, уплачиваемых работодателями.

Расчеты по социальному страхованию, обязательному медицинскому страхованию и пенсионному обеспечению осуществляются на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому для учета отдельных составляющих единого социального налога и страховых взносов, уплачиваемых в Пенсионный фонд РФ (ПФР) и ФСС России могут быть открыты следующие субсчета:

69-1 «Расчеты по единому социальному налогу, зачисляемому в ФСС России»;

69-2 «Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование»;

69-3 «Расчеты по единому социальному налогу, зачисляемому в ФФОМС»;

69-4 «Расчеты по единому социальному налогу, зачисляемому в ТФОМС»;

69-5 «Расчеты по единому социальному налогу, зачисляемому в федеральный бюджет»;

69-6 «Расчеты по страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Начисление единого социального налога и страховых взносов отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (соответствующие субсчета) в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При этом суммы начисленных страховых взносов и единого социального налога относятся в дебет тех счетов, на которые была отнесена начисленная оплата труда работников. Перечисление единого социального налога и страховых взносов отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

### 8.1. Учет расчетов по единому социальному налогу

Единый социальный налог (далее - ЕСН) установлен гл. 24 «Единый социальный налог» части второй НК РФ.

*Плательщиками налога* признаются:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам:

- организации;

~ индивидуальные предприниматели;

- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты.

*Объектом налогообложения* для организаций признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

*Налоговым периодом* по ЕСН является календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Для организаций *налоговая база* определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, предусмотренных НК РФ и начисленных организациями за налоговый период в пользу физических лиц.

Полный перечень выплат, учитываемых и не учитываемых при налогообложении единым социальным налогом, налоговая база и налоговые льготы определены гл. 24 НК РФ.

В соответствии со ст. 241 НК РФ *ставки единого социального налога* дифференцированы по различным категориям работодателей.

Установленные с 1 января 2006 г. ставки единого социального налога приведены в табл. 1, 2 и 3, представленных на следующих двух страницах.

Для организаций дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника (физического лица, в пользу которого осуществляются выплаты).

*Порядок исчисления единого социального налога, порядок и сроки уплаты ЕСН* установлены ст. 243 НК РФ.

Согласно этой статье суммы ЕСН должны исчисляться и уплачиваться организациями-налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд и определяются как соответствующая процентная доля налоговой базы.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных *авансовых платежей по налогу* исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога.

Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных авансовых платежей, которую следует уплатить в срок, установленный для представления расчета по единому социальному налогу.

Уплата налога (авансовых платежей по ЕСН) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС России, Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования (ФФОМС и ТФОМС).

Сумма ЕСН (сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на всю сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет), исчисленных исходя из тарифов страховых взносов.

При этом сумма налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Таблица 1

Ставки единого социального налога для налогоплательщиков, за исключением выступающих в качестве работодателей налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 2

**Ставки единого социального налога для налогоплательщиков - сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования**

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3360 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 3

**Ставки единого социального налога для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны**

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Итого
До 280 000 руб.	14%	14,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Суммы начисленных налогов по каждому работнику за отчетный год отражаются в «Индивидуальной карточке учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета)».

В течение года по истечении каждого отчетного периода организации обязаны представлять в налоговые органы форму «Расчет авансовых платежей по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам».

Расчеты авансовых платежей по ЕСН должны представляться организациями в срок, не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

По итогам года, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, организации должны представлять в налоговые органы «Налоговую декларацию по единому социальному налогу для лиц, производящих выплаты физическим лицам».

Формы налоговой декларации и расчета авансовых платежей по единому социальному налогу утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Копию налоговой декларации по ЕСН с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, организация не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган ПФР.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, организации обязаны представлять в региональные отделения ФСС России сведения (отчеты) по установленной форме о суммах:

- начисленного налога в ФСС России;
- использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- направленных ими в установленном порядке на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- расходов, подлежащих зачету;
- уплачиваемых в ФСС России.

Отчеты представляются в ФСС России в виде «Расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации» (форма № 4-ФСС), которая утверждается Фондом социального страхования Российской Федерации.

Пример 1. Допустим, что работнику **1968** г. рождения за март 2006 г. начислена заработная плата в сумме 10 000 руб. Организация, выступающая в качестве работодателя, относится к организациям, указанным в табл. 1.

Сумма заработной платы, выплаченной работнику в течение трех месяцев 2006 г. (включая март 2006 г.), не превышает 280 000 руб.

Общая сумма единого социального налога составит:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 26,0\% / 100\% = 2600 \text{ руб.},$$

в том числе:

- единый социальный налог, зачисляемый в ФСС России, составит:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 2,9\% / 100\% = 290 \text{ руб.};$$

- единый социальный налог, зачисляемый в ФФОМС, составит:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 1,1\% / 100\% = 110 \text{ руб.};$$

- единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС, составит:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 2,0\% / 100\% = 200 \text{ руб.};$$

- единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет, составит:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 20,0\% / 100\% = 2000 \text{ руб.}$$

Из суммы ЕСН (суммы авансового платежа по ЕСН), подлежащей уплате в федеральный бюджет, организация должна произвести налоговый вычет на всю сумму начисленных ею за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование.

Учет расчетов по указанным страховым взносам подробно изложен в под п. 8.2.

## 8.2. Учет расчетов по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование

Обязательное пенсионное страхование введено с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Указанным Федеральным законом взносы на государственное пенсионное обеспечение разделены на две части:

- единый социальный налог, поступающий в федеральный бюджет и направляемый на финансирование *базовой* части трудовой пенсии;
- страховые взносы, поступающие в бюджет Пенсионного фонда РФ и направляемые на финансирование *страховой* и *накопительной* части трудовой пенсии.

В соответствии с законом объектом обложения страховыми взносами и базой для начисления страховых взносов являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу, установленные гл. 24 «Единый социальный налог» НК РФ.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование - это индивидуально взимемые обязательные платежи, персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете.

Обязательное пенсионное страхование в РФ осуществляется страховщиком, которым является Пенсионный фонд РФ (ПФР).

Обязательным страховым обеспечением по обязательному пенсионному страхованию являются:

- страховая и накопительная части трудовой пенсии по старости;
- страховая и накопительная части трудовой пенсии по инвалидности;
- страховая часть трудовой пенсии по случаю потери кормильца;
- социальное пособие на погребение умерших пенсионеров, не работавших на день смерти.

Финансирование выплаты *базовой* части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм единого социального налога, зачисляемых в федеральный бюджет, а финансирование выплаты *страховой* и *накопительной* частей трудовой пенсии - за счет средств бюджета ПФР. При этом финансирование выплаты накопительной части трудовой пенсии осуществляется за счет сумм пенсионных накоплений, учтенных в специальной части индивидуального лицевого счета застрахованного лица.

**Расчетным периодом** дня уплаты страховых взносов является календарный год, который включает в себя следующие отчетные периоды: первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Ежемесячно страхователь уплачивает авансовые платежи, а по итогам отчетного периода рассчитывает разницу между суммой страховых взносов, исчисленных исходя из базы для начисления страховых взносов, определяемой с начала расчетного периода, включая текущий отчетный период, и суммой авансовых платежей, уплаченных за отчетный период.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается страхователями отдельно по страховой и накопительной частям страховых взносов. Эта сумма определяется как соответствующая процентная доля базы для начисления страховых взносов.

Исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам производится ежемесячно исходя из базы для начисления страховых взносов, исчисленной с начала расчетного периода, и тарифа страхового взноса.

Сумма авансового платежа по страховым взносам, подлежащая уплате за отчетный месяц, определяется с учетом ранее уплаченных сумм авансовых платежей.

Тарифы страховых взносов установлены отдельно для финансирования страховой части трудовой пенсии и для финансирования накопительной части трудовой пенсии.

Для правильного применения тарифов страховых взносов все физические лица, в пользу которых производятся выплаты, разделены на две возрастные группы:

- 1) лица 1966 г. рождения и старше;
- 2) лица 1967 г. рождения и моложе.

**Тарифы страховых взносов** приведены ниже в табл. 4 и 5.

**Таблица 4**

**Тарифы страховых взносов для выступающих в качестве работодателей страхователей, за исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств**

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. рождения и старше	Для лиц 1967 г. рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

**Таблица 5**

**Тарифы страховых взносов для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств**

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. рождения и старше	Для лиц 1967 г. рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,3%	4,3%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 840 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	12 040 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	46 440 руб.	21 960 руб.	24 480 руб.



В течение 2005-2007 гг. для страхователей, указанных в табл. 3 и 4 и выступающих в качестве работодателей для лиц 1967 г. рождения и моложе, применяются ставки страховых взносов, приведенные в табл. 6 и 7.

Таблица 6

**Тарифы страховых взносов для выступающих в качестве работодателей страхователей, за исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств**

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	2005-2007 г.	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,0%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	49 480 руб.	16 320 руб.

Таблица 7

**Тарифы страховых взносов для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств**

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	2005-2007 г.	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	6,3%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	17 460 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	30 120 руб.	16 320 руб.

Организации обязаны вести учет сумм начисленных выплат и вознаграждений, составляющих базу для начисления страховых взносов и сумм страховых взносов, относящихся к указанной базе, по каждому физическому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Суммы начисленных по каждому работнику страховых взносов за отчетный год отражаются в «Индивидуальной карточке учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование».

На основе этих и других данных организации представляют в ПФР сведения об индивидуальном персонифицированном учете в системе государственного пенсионного страхования.

Уплата страховых взносов (авансовых платежей по страховым взносам) осуществляется отдельными платежными поручениями по каждой из частей страховых взносов в ПФР.

Начисленные страховые взносы (авансовые платежи по страховым взносам) на обязательное пенсионное страхование подлежат налоговому вычету из сумм единого социального налога (сумм авансового платежа по ЕСН), подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Налоговый вычет производится в полной сумме, исчисленной исходя из представленных выше тарифов страховых взносов.

Налоговый вычет начисленных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет 69-2) в корреспонденции с дебетом счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет 69-5).

Перечисление страховых взносов (авансовых платежей по страховым взносам) отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет 69-2) А кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Уплата сумм авансовых платежей по страховым взносам производится ежемесячно в срок, установленный для получения в банке средств на оплату труда за истекший месяц, или в день перечисления денежных средств на оплату труда со счетов страхователя на счета работников. В любом случае уплата сумм авансовых платежей по страховым взносам должна производиться не позднее 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начисляется авансовый платеж по страховым взносам.

Пример 2. Допустим, что работнику 1968 г. рождения за март 2006 г. начислена заработная плата в сумме 10 000 руб.

Организация, выступающая в качестве работодателя, не является сельскохозяйственным товаропроизводителем, организацией народных художественных промыслов, родовой или семейной общиной коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования (табл. 6).

Сумма заработной платы, выплаченной работнику в течение трех месяцев 2006 г. (включая март 2006 г.), не превышает 280 000 руб.

В 2006 г. ставка тарифа на финансирование страховой части трудовой пенсии для лиц этого возраста составляет 10,0%, а на финансирование накопительной части трудовой пенсии - 4,0%.

Ставка ЕСН по взносам в федеральный бюджет составляет 20,0% от налогооблагаемой базы.

Страховые взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии составят:

$$10\ 000\ \text{руб.} \times 10\% / 100\% = 1000\ \text{руб.}$$

Страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии составят:

$$10\ 000\ \text{руб.} \times 4\% / 100\% = 400\ \text{руб.}$$

Единый социальный налог, начисленный в федеральный бюджет, составляет:

$$10\ 000\ \text{руб.} \times 20,0\% / 100\% = 2000\ \text{руб.}$$

Из этой суммы ЕСН подлежат налоговому вычету страховые взносы в сумме 1400 руб. (1000 руб. + 400 руб.).

Из этой суммы должны быть перечислены страховые взносы на финансирование страховой части трудовой пенсии в размере 1000 руб., а страховые взносы на финансирование накопительной части трудовой пенсии ~ в размере 400 руб.

Таким образом, в федеральный бюджет должна быть перечислена оставшаяся после налогового вычета сумма ЕСН в размере 600 руб. (2000 руб. - 1400 руб.).

В течение года по истечении каждого отчетного периода в срок, не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, организации обязаны представлять в налоговые органы форму «Расчет авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам».

По итогам года, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим расчетным периодом, организации должны представлять в налоговые органы «Декларацию по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование для лиц, производящих выплаты физическим лицам».

Формы налоговой декларации и расчета авансовых платежей по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

8 J, Учет расчетов по страховым взносам  
на обязательное социальное страхование  
от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлено Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с учетом последующих изменений и дополнений).

В соответствии с указанным Федеральным законом от суммы начисленных по всем основаниям оплаты труда (дохода) организации должны начислять страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее - страховые взносы).

Несчастным случаем на производстве признается событие, в результате которого застрахованный получил увечье или иное повреждение здоровья при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных установленных законом случаях как на территории организации, так и за ее пределами либо во время следования к месту работы или возвращения с места работы на транспорте, предоставленном организацией, и которое повлекло необходимость перевода застрахованного на другую работу, временную или стойкую утрату им профессиональной трудоспособности либо его смерть.

Профессиональным заболеванием считается хроническое или острое заболевание застрахованного лица, являющееся результатом воздействия на него вредных производственных факторов и повлекшее временную или стойкую утрату им профессиональной трудоспособности.

Список профессиональных заболеваний работников, вызванных исключительно или преимущественно действием вредных, опасных веществ и производственных факторов, утвержден приказом Минздрава России от 14.03.1996 № 90 «О порядке проведения предварительных и периодических медицинских осмотров работников и медицинских регламентах допуска к профессии».

Обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в РФ осуществляется страховщиком, которым является Фонд социального страхования РФ (ФСС России).

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является видом социального страхования и предусматривает:

- обеспечение социальной защиты застрахованных и экономической заинтересованности субъектов страхования в снижении профессионального риска;
- возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью застрахованного при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных установленных Федеральным законом случаях, путем предоставления застрахованному в полном объеме всех необходимых видов обеспечения по страхованию, в том числе оплату расходов на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию;
- обеспечение предупредительных мер по сокращению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

Для выполнения обязанности по уплате страховых взносов организации, выступающие в роли страхователей, обязаны пройти регистрацию в исполнительном органе ФСС России в течение 10 дней со дня их государственной регистрации.

Факт регистрации страхователя в ФСС России удостоверяется страховым свидетельством по утвержденной форме,

\ Страховые взносы рассчитываются с сумм оплаты труда, начисленной по всем основаниям исходя из страхового тарифа, скидки (надбавки) к страховому тарифу.

*Страховой тариф* - это ставка страхового взноса в процентах, устанавливаемая в зависимости от класса профессионального риска.

*Класс профессионального риска* - это уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившийся по видам экономической деятельности страхователей.

Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний уплачиваются страхователем в порядке и по тарифам, устанавливаемым ежегодно соответствующим законом РФ.

С 1 января 2006 г. действуют страховые тарифы, дифференцированные в соответствии с видами экономической деятельности по классам профессионального риска, утвержденные Федеральным законом от 22.12.2005 № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год».

Правила отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, правила установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам, правила начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний утверждаются Правительством РФ.

Правила отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска утверждены постановлением Правительства РФ от 01.12.2005 № 713 (далее - Правила).

Страховые тарифы в зависимости от класса профессионального риска устанавливаются в **процентах** к начисленной оплате труда по всем основаниям (доходу застрахованных) и в соответствующих случаях - к сумме вознаграждения по гражданско-правовому договору в следующих размерах:

I класс профессионального риска	0,2
II класс профессионального риска	0,3
III класс профессионального риска	0,4
IV класс профессионального риска	0,5
V класс профессионального риска	0,6
VI класс профессионального риска	0,7
VII класс профессионального риска	0,8
VIII класс профессионального риска	0,9
IX класс профессионального риска	1,0
X класс профессионального риска	1,1
XI класс профессионального риска	1,2
XII класс профессионального риска	1,3
XIII класс профессионального риска	1,4
XIV класс профессионального риска	1,5
XV класс профессионального риска	1,7
XVI класс профессионального риска	1,9
XVII класс профессионального риска	2,1
XVIII класс профессионального риска	2,3
XIX класс профессионального риска	2,5
XX класс профессионального риска	2,8
XXI класс профессионального риска	3,1
XXII класс профессионального риска	3,4
XXIII класс профессионального риска	3,7
XXIV класс профессионального риска	4,1
XXV класс профессионального риска	4,5
XXVI класс профессионального риска	5,0
XXVII класс профессионального риска	5,5
XXVIII класс профессионального риска	6,1
XXIX класс профессионального риска	6,7
XXX класс профессионального риска	7,4
XXXI класс профессионального риска	8,1
XXXII класс профессионального риска	8,5

По сравнению с 2005 г. количество классов профессионального риска увеличилось с 22 до 32 классов. При этом минимальный и максимальный размеры страховых взносов остались прежними (соответственно 0,2% и 8,5%). Увеличение классов профессионального риска вызвано с введением в действие с 1 января 2003 г. Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД).

Начисление страховых взносов отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет 69-6) в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При этом начисленные страховые взносы относятся в дебет тех счетов, на которые была отнесена начисленная оплата труда работников.

Перечисление страховых взносов в ФСС России отражается по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (субсчет 69-6) и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

В соответствии с Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» из сумм страховых взносов при наступлении несчастного случая или возникновения профессионального заболевания осуществляется оплата пособий по временной нетрудоспособности или страховых выплат.

Пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием выплачивается за весь период временной нетрудоспособности застрахованного до его выздоровления или установления стойкой утраты профессиональной трудоспособности в размере **100%** его среднего заработка, исчисленного в соответствии с законодательством РФ о пособиях по временной нетрудоспособности.

Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ предусматривается выплата единовременных страховых выплат и ежемесячных страховых выплат.

В соответствии с законодательством РФ единовременные страховые выплаты и ежемесячные страховые выплаты назначаются и выплачиваются:

- застрахованному - если по заключению учреждения медико-социальной экспертизы результатом наступления страхового случая стала утрата им профессиональной трудоспособности;
- лицам, имеющим право на их получение, - если результатом наступления страхового случая стала смерть застрахованного.

Единовременные страховые выплаты выплачиваются застрахованным не позднее одного календарного месяца со дня назначения указанных выплат, а в случае смерти застрахованного - лицам, имеющим право на их получение, в двухдневный срок со дня представления страхователем страховщику всех документов, необходимых для назначения таких выплат.

Ежемесячные страховые выплаты выплачиваются застрахованным в течение всего периода стойкой утраты ими профессиональной трудоспособности, а в случае смерти застрахованного - лицам, имеющим право на их получение.

Максимальный размер единовременной страховой выплаты ежегодно устанавливается соответствующим федеральным законом.

В соответствии с Федеральным законом от 22.12.2005 № 180-ФЗ с 1 января 2006 г. размер *единовременной* страховой выплаты по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний определяется в соответствии со степенью утраты застрахованным профессиональной трудоспособности исходя из максимальной суммы 46 900 руб.

В случае смерти застрахованного лица данным Законом установлена единовременная страховая выплата в размере 46 900 руб.

Максимальный размер ежемесячной страховой выплаты устанавливается федеральным законом о бюджете Фонда социального страхования РФ на очередной финансовый год.

В соответствии с Федеральным законом от 22.12.2005 № 173-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2006 год» в 2006 г. сохранен действовавший в 2005 г. размер *ежемесячной* страховой выплаты, который не может превышать 33 000 руб.

В местностях, где установлены районные коэффициенты, процентные надбавки к заработной плате, размер единовременной страховой выплаты определяется с учетом этих коэффициентов и надбавок.

Степень утраты застрахованным профессиональной трудоспособности устанавливается учреждением медико-социальной экспертизы.

Порядок установления степени утраты профессиональной трудоспособности в результате несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний определяется Правительством РФ.

Размер ежемесячной страховой выплаты определяется как доля среднего месячного заработка застрахованного до наступления страхового случая, исчисленная в соответствии со степенью утраты им профессиональной трудоспособности.

При расчете размера утраченного застрахованным лицом в результате наступления страхового случая заработка учитываются все виды оплаты его труда (дохода) как по месту его основной работы, так и по совместительству. Не учитываются выплаты единовременного характера, в частности компенсация за неиспользованный отпуск и сумма выходного пособия при увольнении.

Суммы оплаты труда по гражданско-правовым договорам и суммы авторских гонораров учитываются, если с них предусматривалась уплата страховых взносов страховщику.

Все виды заработка учитываются в суммах, начисленных до удержания налогов, уплаты сборов и других обязательных платежей.

Средний месячный заработок застрахованного подсчитывается путем деления общей суммы его заработка за 12 месяцев работы, предшествовавших наступлению страхового случая или утрате либо снижению его трудоспособности (по выбору застрахованного), на 12.

Если до наступления страхового случая застрахованный работал менее 12 месяцев, средний месячный заработок подсчитывается путем деления общей суммы его заработка за фактически проработанное число месяцев, предшествовавших наступлению страхового случая, на число этих месяцев. При подсчете среднего месячного заработка не полностью проработанные застрахованным месяцы по его желанию заменяются предшествующими полностью проработанными месяцами либо исключаются в случае невозможности их замены.

По желанию застрахованного при наступлении страхового случая по причине получения им профессионального заболевания средний месячный заработок может быть подсчитан за последние 12 месяцев работы, предшествовавших прекращению работы, повлекшей такое заболевание.

Начисление пособий по временной нетрудоспособности и страховых выплат отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Документы, необходимые для назначения страховых выплат от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, устанавливаются приказом ФСС России.

Общие данные об исчисленных и уплаченных суммах страховых взносов ежеквартально представляются в ФСС России в составе «Расчетной ведомости по средствам Фонда социального страхования Российской Федерации» (форма № 4-ФСС).

## **9. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С ОПЛАТОЙ ТРУДА**

Из рассмотренного материала видно, что учет расчетов с персоналом по оплате труда является сложным и трудоемким участком работы бухгалтерии, который, в частности, предусматривает правильное и своевременное:

- начисление заработной платы, отпускных и других форм оплаты труда;
- начисление пособий по временной нетрудоспособности;
- удержание налога на доходы физических лиц от сумм оплаты труда и пособий по временной нетрудоспособности;
- начисление единого социального налога;
- начисление страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Общая последовательность основных операций, связанных с оплатой труда работников организации, может быть отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Начислена оплата труда работникам (заработная плата, отпускные, премии и т.п.)	20, 23, 25, 26, 44	70-1
2	Начислены пособия по временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет работодателя	20, 23, 25, 26, 44	70-2
3	Начислены пособия по временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет ФСС России	69-1	70-3
4	Удержан налог на доходы физических лиц от сумм оплаты труда и пособий по временной нетрудоспособности	70-1, 70-2, 70-3	68-8
5	Начислен единый социальный налог, зачисляемый в ФСС России (от сумм оплаты труда, т.е. без пособий)	20, 23, 25, 26, 44	69-1
6	Начислен единый социальный налог, зачисляемый в ФОМС (от сумм оплаты труда)	20, 23, 25, 26, 44	69-3
7	Начислен единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС (от сумм оплаты труда)	20, 23, 25, 26, 44	69-4
8	Начислен единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет (от сумм оплаты труда)	20, 23, 25, 26, 44	69-5
9	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда, направляемые на финансирование страховой части трудовой пенсии (налоговый вычет)	69-5	69-2
10	Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда, направляемые на финансирование накопительной части трудовой пенсии (налоговый вычет)	69-5	69-2
11	Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26, 44	69-6
12	Выданы из кассы деньги на оплату труда (за вычетом налога на доходы физических лиц)	70-1	50
13	Выданы из кассы пособия по временной нетрудоспособности (за вычетом налога на доходы физических лиц)	70-2, 70-3	50
14	Перечислен единый социальный налог, зачисляемый в ФСС России	69-1	51
15	Перечислен единый социальный налог, зачисляемый в ФОМС	69-3	51
16	Перечислен единый социальный налог, зачисляемый в ТФОМС	69-4	51
17	Перечислен единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет	69-5	51
18	Перечислены страховые взносы, направляемые на финансирование страховой части трудовой пенсии	69-2	51
19	Перечислены страховые взносы, направляемые на финансирование накопительной части трудовой пенсии	69-2	51
20	Перечислен налог на доходы физических лиц	68-8	51

#### 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

При осуществлении хозяйственной деятельности организации могут выдавать наличные денежные средства своим работникам на командировочные расходы, на операционные и хозяйственные расходы.

Указанные денежные средства выдаются из кассы под отчет работникам организации, т.е. работники в последующем должны представить отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов.

Работники, получающие денежные средства под отчет, называются *подотчетными лицами*.

Выдача подотчетных сумм и представление отчетности по их использованию осуществляются в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным решением Совета директоров ЦБ России от 22.09.1993 № 40.

Основанием для выдачи подотчетных сумм являются приказы руководителя организации или командировочные удостоверения.

Подотчетные суммы выдаются работникам в размерах и на сроки, определяемые руководителем организации.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию организации отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретно подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому лицу запрещается.

Выдача подотчетных сумм из кассы организации производится по расходным кассовым ордерам, в которых должно быть указано целевое назначение подотчетной суммы. Расходование подотчетных сумм на иные, не указанные цели не допускается.

По истечении срока, на который были выданы подотчетные суммы, подотчетные лица обязаны представить в бухгалтерию авансовый отчет с приложением всех оправдательных документов, подтверждающих факт расходования и целевого использования денежных средств.

Авансовый отчет подается по установленной унифицированной форме № АО-1 «Авансовый отчет», проверяется бухгалтерией и утверждается руководителем организации.

На основании данных, отраженных в авансовом отчете, бухгалтерия списывает с подотчетного лица фактически израсходованные денежные средства.

Выданные, но не израсходованные подотчетным лицом суммы подлежат возврату в кассу организации, что оформляется приходным кассовым ордерам.

В случае перерасхода (когда работник истратил сумму, большую, чем полученный аванс) работнику выплачивается разница между фактически потраченной суммой и суммой аванса, что оформляется расходным кассовым ордерам.

Учет расходов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Выдача подотчетных сумм работникам отражается по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств.

На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Пример 1. Допустим, что работнику организации сроком на три дня выдано 1000 руб. для приобретения канцелярских товаров.

При сдаче авансового отчета работник представил товарные и кассовые чеки, подтверждающие приобретение канцелярских товаров на сумму 950 руб. Остаток в сумме 50 руб. возвращен в кассу организации.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Выдан работнику в подотчет аванс на приобретение канцелярских товаров	71	50	1000



1	2	3	4	5
2	Приняты к учету на основании авансового отчета канцелярские товары, приобретенные через подотчетное лицо	10-9	71	950
3	Возвращен в кассу организации неизрасходованный остаток подотчетной суммы	50	71	50

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, переносятся с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В случае если работник отказывается своевременно возратить остаток неизрасходованной подотчетной суммы, то администрация организации может произвести его удержание из сумм оплаты труда работника.

В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») в случае, когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника.

В бухгалтерском учете эти операции могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Выдан работнику в подотчет аванс на приобретение канцелярских товаров	71	50
2	Приняты к учету на основании авансового отчета канцелярские товары, приобретенные через подотчетное лицо	10-9	71
3	Списан неизрасходованный и своевременно не возвращенный остаток подотчетной суммы	94	71
4	Отражена сумма задолженности работника перед организацией по невозвращенному остатку подотчетной суммы	73-2	94
5	Начислена заработная плата работнику	26	70
6	Удержан налог на доходы физических лиц от сумм оплаты труда	70	68-8
7	Начислены единый социальный налог и страховые взносы от сумм оплаты труда	26	69
8	Удержана из заработной платы работника сумма невозвращенного остатка подотчетной суммы	70	73-2
9	Выдана заработная плата работнику за вычетом удержанного остатка подотчетной суммы	70	50

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

#### 10.1. Учет командировочных расходов

В соответствии с ТК РФ *служебной командировкой* признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

В командировку может быть направлен только работник организации.

Поездка гражданина, выполняющего работу по гражданско-правовому договору, не должна рассматриваться в качестве командировки, независимо от условий договора и характера выполняемой работы. Если организация все же возмещает такому работнику командировочные расходы, то они должны быть включены в его совокупный доход наряду с вознаграждением, выплачиваемым за саму выполненную работу по договору.

Расходы на командировки учитываются только При наличии подтверждений о производственном характере поездки (командировки).

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели. Выдача подотчетных сумм из кассы организации производится по расходным кассовым ордерам, в которых должно быть указано целевое назначение подотчетной суммы.

Для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении применяется унифицированная форма № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении».

Служебное задание подписывается руководителем структурного подразделения, в котором работает командируемый работник. Затем оно утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку по форме № Т-9. При направлении группы работников оформляется приказ (распоряжение) по форме № Т-9а.

Направление работника в командировку оформляется командировочным удостоверением. Командировочное удостоверение составляется по форме № Т-10 и служит документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке (время прибытия в пункт назначения и время убытия из него).

При зарубежных командировках командировочное удостоверение не оформляется. Время фактического пребывания работника в заграничной командировке подтверждается отметками в загранпаспорте о пересечении государственной границы РФ.

После возвращения из командировки в организацию работником (подотчетным лицом) составляется авансовый отчет по форме № АО-1 с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы. Авансовый отчет составляется не позднее 3 рабочих дней со дня возвращения работника из командировки.

В соответствии со ст. 168 УК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Для целей бухгалтерского учета все виды командировочных расходов для работников коммерческих организаций не нормируются и компенсируются работнику полностью в размере фактических расходов при наличии подтверждающих документов (проездные билеты, квитанции об оплате за пользование постельными принадлежностями в поезде и т.п.).

В соответствии с ТК РФ порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Изменениями, внесенными с 1 января 2005 г. в ст. 168 ТК РФ, исключена норма, в соответствии с которой размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, не могли быть ниже размеров, установленных Правительством РФ для организаций, финансируемых из федерального бюджета. Таким образом, коммерческим организациям дано право возмещать командировочные расходы своим работникам в **меньшем** размере, чем установленные Правительством РФ для бюджетных учреждений нормы.

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли расходы на служебные командировки учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией готовой продукции (работ, услуг).

В частности, для целей налогообложения могут учитываться следующие расходы:

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- на наем жилого помещения;
- суточные или полевое довольствие в **пределах норм**, утверждаемых Правительством РФ;
- на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;

- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

Для целей налогового учета расходы по проезду к месту назначения и обратно не нормируются и компенсируются работнику полностью в размере фактических расходов при наличии подтверждающих документов (проездные билеты, квитанции об оплате за пользование постельными принадлежностями в поезде и т.п.).

В соответствии с письмом Министерства финансов РФ от 12.05.1992 № 30 затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями возмещаются по фактическим расходам, подтвержденными соответствующими документами.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 11.03.1999 № 277 стоимость комплекта постельного белья может быть включена в стоимость проезда, оформленного проездным документом (билетом).

По статье «найм жилого помещения» подлежат возмещению расходы на проживание в гостинице, а также расходы работника на оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами).

Для целей налогового учета расходы по найму жилого помещения, подтвержденные документально, принимаются в размере фактически произведенных затрат.

Таким образом, для целей налогообложения прибыли нормируются только суммы суточных и полевого довольствия. При этом НК РФ установлено, что нормы суточных или полевого довольствия должны утверждаться Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 установлены следующие нормы возмещения суточных и расходов по найму жилого помещения на территории РФ:

Виды компенсаций	Нормы возмещения расходов в сутки, руб.
Суточные (за каждый день нахождения в командировке)	100
Оплата найма жилого помещения:	
- по фактическим расходам при наличии подтверждающих документов;	не более 550
- при отсутствии подтверждающих документов	12

Предельные нормы возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран установлены приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2004 № 64н.

С 1 января 2006 г. размеры выплаты суточных при заграничных командировках установлены постановлением Правительства РФ от 13.05.2005 № 299.

Работникам геолого-разведочных и топографо-геодезических организаций, выполняющим геолого-разведочные и топографо-геодезические работы на территории РФ, работникам лесохозяйственных организаций, а также работникам старательских артелей и других коммерческих организаций, занятым на разработке россыпных и небольших рудных месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней, должно выплачиваться полевое довольствие.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 93 установлены следующие нормы по ежедневному полевому довольствию:

- за работу на объектах полевых работ, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области, - в размере 200 руб.;

- за работу на объектах полевых работ, расположенных в других районах, - в размере 150 руб.;

- за работу на базах геолого-разведочных организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в Хабаровском и Приморском краях и Амурской области, - в размере 75 руб.;

- за работу на базах геолого-разведочных организаций, расположенных в других районах, - в размере 50 руб.

Суммы НДС, уплаченные по расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно (включая затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями), а также по расходам по найму жилого помещения, подлежат вычету при расчетах с бюджетом при соблюдении определенных условий.

При оплате за наличный расчет услуг по найму жилого помещения, по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельными принадлежностями, основанием для регистрации в книге покупок и вычета сумм НДС, уплаченных по таким услугам, являются заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности с выделенными в них отдельной строкой суммами НДС.

Заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС хранятся у организации-покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур.

При отсутствии бланков строгой отчетности основанием для вычета сумм НДС являются счет-фактура и документы, подтверждающие фактическую уплату суммы налога (в том числе кассовые чеки с выделенной в них отдельной строкой суммой НДС).

Оплаченные работнику расходы по проезду к месту командировки и обратно, не подтвержденные документально, не учитываются для целей налогообложения, т.е. не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

При отсутствии документов, подтверждающих уплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения только в пределах норм, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Выдача подотчетных сумм на командировочные расходы отражается по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В зависимости от категории персонала и цели командировки израсходованные подотчетные суммы списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расчеты» (44 «Расходы на продажу» в торговых организациях) в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Суммы НДС, уплаченные по расходам по проезду к месту служебной командировки и обратно, а также по расходам по найму жилого помещения, учитываются на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Вычет этих сумм НДС отражается по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В общем случае операции по учету командировочных расходов в пределах установленных норм отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Выдан работнику в подотчет аванс на командировочные цели	71	50
2	На основании авансового отчета фактические и документально подтвержденные командировочные расходы отнесены на себестоимость продукции (расходы на продажу) без учета НДС	20, 25, 26, (44)	71
3	Отражена сумма НДС от стоимости произведенных расходов на проживание и проезд	19	71
4	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по расходам на проезд и проживание	68-1	19
5	Отражен возврат остатка неизрасходованной подотчетной суммы	50	71

Порядок направления работников в командировку за пределы РФ после отмены Правил об условиях труда советских работников за границей, утвержденных постановлением Госкомтруда СССР от 25.12.1974 № 365, регулируется нормами ТК РФ.

Порядок выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию определен Федеральным законом от 15.08.1996 № 114-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

Необходимым условием для направления работника в зарубежную командировку является издание приказа о командировании.

При наличии валютных средств на текущем валютном счете организация в установленном порядке может получить наличную иностранную валюту в уполномоченном банке.

При отсутствии валютных средств на валютном счете в банке организации могут без специального разрешения ЦБ России покупать в безналичном порядке за рубли через уполномоченные банки иностранную валюту для оплаты командировочных расходов. Покупка наличной иностранной валюты для оплаты командировочных расходов запрещена.

Учет операций по покупке иностранной валюты подробно изложен в гл. 3.

Купленная иностранная валюта зачисляется в полном объеме на текущий валютный счет организации и может использоваться только для оплаты командировочных расходов в иностранной валюте через кассу организации.

Поступление иностранной валюты в кассу организации отражается по дебету счета 50 «Касса» обособленно (например, на субсчете 50-4 «Касса в иностранной валюте») и кредиту счета 52 «Валютные счета» (субсчет 52-2 «Текущие валютные счета»).

Выдача иностранной валюты работнику на командировочные расходы отражается по кредиту счета 50 «Касса» (субсчет 50-4 «Касса в иностранной валюте») в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (например, субсчет 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»).

При этом выдачу подотчетных сумм в рублях можно учитывать по субсчету 71-1 «Расчеты с подотчетными лицами в рублях».

Бухгалтерский и налоговый учет расходов по заграничным командировкам производится в том же порядке, как и при командировках в пределах РФ. Особого внимания требуют лишь операции с иностранной валютой и учет курсовых разниц.

Курсовые разницы, возникающие при изменении курса валют за время командировки, отражаются по дебету (кредиту) счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами 50 «Касса» (субсчет 50-4 «Касса в иностранной валюте») и 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (субсчет 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»).

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России на дату совершения операции.

В бухгалтерском учете операции по учету расходов на заграничные командировки можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Получены по чеку деньги для выдачи работнику аванса на командировку в рублях	50-1	51
2	Получены деньги с текущего валютного счета для выдачи работнику аванса на командировку в иностранной валюте	50-4	52-:
3	Выдан работнику в подотчет аванс на заграничную командировку в рублях	71-1	50-1
4	Выдан работнику в подотчет аванс на заграничную командировку в иностранной валюте	71-2	50-4
5	Отражена положительная курсовая разница на дату выдачи валютных средств из кассы в подотчет	50-4	91-1

1	2	3	4
6	Отражен возврат неизрасходованной подотчетной суммы в иностранной валюте	50-4	71-2
7	Отражен возврат неизрасходованной подотчетной суммы в рублях	50-1	71-1
8	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая по возвращенной неизрасходованной подотчетной сумме в иностранной валюте на дату ее возврата в кассу	91-2	71-2
9	На основании авансового отчета фактические и документально подтвержденные командировочные расходы в иностранной валюте отнесены на себестоимость продукции	20	71-2
10	Отражена отрицательная курсовая разница, возникшая по командировочным расходам в иностранной валюте, на дату их списания на себестоимость продукции	91-2	71-2
11	На основании авансового отчета фактические и документально подтвержденные командировочные расходы в рублях отнесены на себестоимость продукции (без учета НДС)	20	71-1
12	Отражена сумма НДС по произведенным командировочным расходам в рублях в пределах РФ	19	71-1
13	Предъявлены к вычету суммы НДС, относящиеся к командировочным расходам в рублях в пределах РФ	68-1	19

Организация должна проводить инвентаризацию подотчетных сумм, в ходе которой проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (даты выдачи, целевое назначение).

#### 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Информация по всем видам расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, учитывается на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

- 73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам.

Займы могут предоставляться работникам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.

По дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-1) отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета».

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-1) кредитуется в корреспонденции со счетами 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в зависимости от принятого порядка платежа).

В случае несвоевременного возвращения работниками полученных ими займов администрация организации может производить удержания в счет погашения займов из сумм оплаты труда работников.

Эти удержания производятся в соответствии с заключенными договорами займа. Удержания в счет погашения займа из сумм оплаты труда работников отражаются по кредиту 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-1) в корреспонденции с дебетом счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В бухгалтерском учете операции по выдаче займов работникам и их погашению отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма предоставленного работнику займа наличными денежными средствами	73-1	50
2	Перечислена с расчетного счета сумма займа, предоставленного работнику	73-1	51
3	Внесены в кассу наличные денежные средства в погашение задолженности по займу, ранее предоставленному работнику организации	50	73-1
4	Отражен возврат непосредственно на расчетный счет суммы займа, ранее предоставленного работнику организации	51	73-1
5	Удержанием из заработной платы погашен заем, ранее предоставленный работнику организации	70	73-1

На субсчете 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Возмещение материального ущерба может осуществляться работником в добровольном порядке. При этом различают полную и ограниченную материальную ответственность работников организации.

*Полная материальная ответственность* предусматривает обязанность работника, причинившего материальный ущерб, возместить его в полном размере.

Материальная ответственность в полном размере причиненного ущерба возлагается на работника в следующих случаях:

- когда на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- умышленного причинения ущерба;
- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Материальная ответственность в полном размере причиненного работодателю ущерба может быть установлена трудовым договором, заключаемым с руководителем организации, заместителями руководителя, главным бухгалтером.

*Ограниченная материальная ответственность* предусматривает обязанность работника, причинившего ущерб, возместить его в заранее установленном размере\* который соответствует размеру действительных потерь, но не может превышать пределы, установленные законодательно.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

В случае отказа работника от добровольного возмещения ущерба администрация организации может производить удержания за причиненный материальный ущерб из сумм оплаты труда работника.

Для этого необходимо иметь решения судебных органов о виновности работника в нанесенном материальном ущербе.

Суммы ущерба, подлежащие взысканию с виновных лиц, отражаются по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2) в корреспонденции с кредитом счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2) записи производятся в корреспонденции:

- со счетами учета денежных средств - на суммы добровольно внесенных платежей;
- со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы удержаний из сумм по оплате труда;
- со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - на суммы списанных недостач при отказе судом во взыскании ввиду необоснованности иска.

В соответствии с ТК РФ при использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачивается компенсация за использование, износ (амортизацию) инструмента, личного транспорта, оборудования и других технических средств и материалов, принадлежащих работнику, а также возмещаются расходы, связанные с их использованием.

Размер возмещения расходов определяется соглашением сторон трудового договора, выраженным в письменной форме.

При предоставлении компенсаций соответствующие выплаты производятся за счет средств организации-работодателя.

В частности, на счете 73 может вестись обособленно учет расходов на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей.

Для учета указанных расходов можно, например, открыть субсчет 73-3 «Расчеты по компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок».

Для целей налогообложения прибыли указанные расходы могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией продукции (работ, услуг), в пределах норм, установленных Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 № 92 для целей налогообложения прибыли установлены следующие нормы расходов коммерческих организаций на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей:

Рабочий объем двигателя легкового автомобиля	Сумма компенсации (руб. в месяц)
До 2000 куб. см	1200
Свыше 2000 куб. см	1500

По мотоциклам предусмотрена норма компенсации в сумме 600 руб. в месяц. Указанные нормы действуют с 1 января 2002 г.

Выплата компенсаций осуществляется при соблюдении следующих условий:

- компенсация выплачивается работникам организаций за использование ими для служебных поездок личных легковых автомобилей в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями;
- компенсация за использование для служебных поездок личного легкового автомобиля иностранных марок выплачивается в размерах, зависящих от того, к какому классу автомобиля по своим техническим параметрам может быть приравнен этот автомобиль;



- основанием для выплаты компенсации работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя организации, в котором предусматриваются размеры этой компенсации;

~ конкретный размер компенсации определяется в зависимости от интенсивности использования личного легкового автомобиля для служебных поездок.

В размерах компенсации работнику учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке.

Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок по доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в порядке, установленном данным письмом.

Компенсация выплачивается один раз в месяц независимо от количества календарных дней. За время нахождения работника в отпуске, командировке, невыхода его на работу вследствие временной нетрудоспособности, а также по другим причинам, когда личный автомобиль не эксплуатируется, компенсация не выплачивается.

Начисление компенсации за использование личных легковых автомобилей отражается в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-3). Выплата указанной компенсации работнику отражается по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-3) в корреспонденции со счетами по учету денежных средств (счета 50, 51).

Приказом руководителя организации работнику может выплачиваться сумма, превышающая установленный размер компенсации. Однако выплаты, осуществляемые работникам в размерах, превышающих установленные нормы, не являются компенсационными, и их следует рассматривать как часть оплаты труда со всеми вытекающими налоговыми последствиями.

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Федеральный закон от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Федеральный закон от 22.12.2005 № 173-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2006 год».

7. Федеральный закон от 24.07.1998 № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (с учетом последующих изменений и дополнений).

8. Постановление Правительства РФ от 01.12.2005 № 713 «Об утверждении Правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска».

9. Федеральный закон от 22.12.2005 № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год».

10. Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: Утв. постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213.

11. Федеральный закон от 22.12.2005 № 180-ФЗ «Об отдельных вопросах исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и размерах страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в 2006 году».

12. Унифицированная форма первичной учетной документации АО-1 «Авансовый отчет»: Утв. постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55.

13. Унифицированные формы, первичной учетной документации по учету труда и его оплаты: Утв. постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1.

## Глава 9. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

### 1. ПОНЯТИЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Основным направлением деятельности любой производственной организации является производство (создание; изготовление) продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям.

В процессе производства люди своим трудом при помощи средств труда воздействуют на предметы труда в целях создания продукции (работ, услуг). Производственный процесс представляет собой совокупность действий людей и средств труда, в результате которых исходные материалы и полуфабрикаты превращаются в готовую продукцию.

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). В частности, к ним можно отнести затраты на сырье и материалы, приобретенные для изготовления продукции, затраты на средства труда, используемые при изготовлении продукции, затраты на оплату труда производственного, обслуживающего и управленческого персонала, прочие затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг) (далее - продукция).

**Затраты** представляют собой потребленные сырьевые, материальные, трудовые и иные ресурсы, оцененные в стоимостном (денежном) выражении и признаваемые в балансе до тех пор, пока не будут признаны доходы, связанные с ними.

Затраты сырья, материалов, трудовых и иных ресурсов на изготовление (производство) продукции за определенный промежуток времени принято называть **затратами на производство**.

Кроме затрат на производство организация несет определенные затраты, связанные с *реализацией продукции* (расходы на упаковку, транспортировку продукции и др.).

Затраты на производство продукции учитываются на счетах по учету затрат на производство. Затраты на реализацию продукции учитываются на счете по учету расходов на продажу.

В момент признания в бухгалтерском учете затраты не оказывают влияния на прибыль организации, и этим они отличаются от расходов.

Накопление затрат, которые несет организация, направлено на исчисление себестоимости продукции, которая становится расходом в момент извлечения дохода от реализации (продажи) продукции.

Совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует **себестоимость продукции**.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее *производственную себестоимость*.

Затраты на производство вместе с затратами на реализацию продукции формируют *полную себестоимость* реализованной продукции.

Правильное определение себестоимости продукции служит основой для определения продажной цены изготовленной продукции, позволяет оценить реальные затраты на производство, выявить резервы для снижения производственных затрат и повышения рентабельности работы организации.

Основными путями снижения себестоимости продукции являются: совершенствование методов управления, организации производства и труда, улучшение использования производственных мощностей, экономное расходование материальных ресурсов, снижение затрат на управление и обслуживание производства, ликвидация потерь и непроизводительных затрат.

Определение себестоимости произведенной продукции зависит от четкого определения состава затрат на производство и реализацию продукции и применяемых способов калькулирования.

Для управления себестоимостью продукции используется один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета, а именно - калькулирование себестоимости продукции.

Исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции называется **калькуляцией**.

*Калькулирование* себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям затрат, связанных с ее производством и реализацией.

Себестоимость продукции в целом определяется по *экономическим элементам затрат*, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции - по *калькуляционным статьям затрат*.

Расчеты по определению себестоимости продукции по статьям затрат производятся в специальных формах, называемых *калькуляциями*.

Отдельные виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются *объектами калькуляции*.

Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

При продаже (реализации) продукции произведенные затраты, учтенные в себестоимости продукции, приводят к возникновению *расходов организации*. Именно в момент продажи продукции признаются доходы (выручка от реализации), расходы (в виде себестоимости продукции) и прибыль (в виде разницы между доходами и расходами).

Признание затрат на производство и реализацию продукции в качестве расходов организации упрощенно можно проиллюстрировать на примере осуществления материальных затрат.

Сначала при приобретении материалов организация несет затраты, формирующие фактическую себестоимость материалов. Эти затраты не уменьшают капитал организации и не могут быть признаны расходами организации, так как один актив (материалы) признается взамен другого актива (денежных средств). После передачи (списания) материалов на производство они участвуют в формировании себестоимости продукции и считаются *осуществленными* материальными расходами, которые признаются в качестве расхода после продажи (реализации) продукции, т.е. получения дохода.

Таким образом, затраты признаются в качестве расходов организации только в том случае, когда произведенные затраты приводят к получению доходов. До момента признания доходов произведенные затраты не могут быть квалифицированы в качестве расходов организации и должны учитываться в бухгалтерском балансе в качестве активов. Если произведенные затраты не приводят к получению дохода ни в текущем периоде, ни в последующих отчетных периодах, то эти затраты квалифицируются как убытки.

Для целей бухгалтерского учета **расходами организации** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для целей налогового учета при отнесении затрат на производство и реализацию продукции на себестоимость продукции необходимо иметь в виду, что не все из них могут быть включены в себестоимость продукции в качестве расходов. Кроме того, ряд затрат может быть включен в себестоимость продукции в качестве расходов только в пределах установленных норм и нормативов. Расходы, не учитываемые для целей налогообложения, наряду с расходами сверх установленных норм и нормативов в себестоимость продукции не включаются и покрываются за счет прибыли организации.

Эта норма обусловлена тем, что в РФ состав расходов, формирующих себестоимость продукции, регулируется государством на законодательном уровне.'

Основными документами, регламентирующими состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, и их признание в бухгалтерском и налоговом учете, являются Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (далее - ПБУ 10/99) и гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Согласно ПБУ 10/99 для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, относятся к **расходам по обычным видам деятельности**. К таким расходам также относятся расходы, осуществление которых связано с выполнением работ или оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Обобщенно в состав расходов по обычным видам деятельности входят:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Прочие расходы, классифицированные таковыми для целей бухгалтерского учета, не учитываются в составе расходов на производство и реализацию продукции, так как они не связаны с процессом создания и реализации продукции. Кроме прочих расходов не учитываются в составе себестоимости продукции затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений.

Для целей налогового учета **расходами** признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией.

Под **обоснованными** расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под **экономически оправданными** затратами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов, удовлетворяющие принципу рациональности и обусловленные обычаями делового оборота.

Необходимым условием признания затрат в качестве расходов для целей налогообложения является подтверждение первичными учетными и/или расчетными документами произведенных затрат.

Под **документально подтвержденными** расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Правильный учет затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость Продукции, во многом зависит от знания их классификаций по различным признакам и для различных целей их учета.

## 2. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

Для целей бухгалтерского учета при формировании производственных затрат (расходов по обычным видам деятельности) должна быть обеспечена их группировка по следующему элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие расходы.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет затрат по калькуляционным статьям затрат, входящим в состав элементов затрат. Перечень статей затрат, используемых организацией для учета затрат на производство, устанавливается организацией самостоятельно.

Типовая номенклатура статей затрат, составляющих себестоимость конкретного вида продукции, может включать в себя:

- сырье и основные материалы;
- возвратные отходы (подлежат вычету);
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- ~ топливо и энергия для технологических целей;
- заработная плата производственного персонала;
- амортизация основных средств;

- отчисления на социальное страхование производственного персонала;
- затраты на подготовку и освоение производства;
- ~ общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные затраты;
- затраты на реализацию (продажу) продукции.

Сумма всех статей затрат (кроме последней статьи) образует *производственную* себестоимость продукции.

Сумма всех статей затрат, включая и последнюю статью затрат, образует *полную* себестоимость продукции.

Группировка затрат по калькуляционным статьям служит основой для калькулирования себестоимости произведенной продукции. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

Помимо перечисленных выше группировок затраты классифицируются и по другим признакам.

Классификация затрат по ряду других признаков представлена в таблице.

Признак классификации затрат	Наименование вида затрат
1. В зависимости от экономической роли в процессе производства	Основные расходы
	Накладные расходы
2. В зависимости от способа отнесения на себестоимость продукции	Прямые затраты
	Косвенные затраты
3. В зависимости от объема производства	Условно-переменные расходы
	Условно-постоянные расходы
4. В зависимости от времени возникновения	Текущие расходы
	Расходы будущих периодов
5. В зависимости от целесообразности расходования	Производительные затраты
	Непроизводительные затраты
6. В зависимости от связи с производством	Производственные расходы
	Расходы на продажу
7. В зависимости от однородности состава	Одноэлементные затраты
	Комплексные затраты

**Основные расходы** - это затраты, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала и т.д.).

**Накладные расходы** - это затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением организацией (затраты на оплату труда обслуживающего и управленческого персонала и т.д.).

**Прямые затраты** - это затраты, которые на основе первичных учетных документов можно непосредственно отнести к затратам на определенный вид продукции и прямо включить в себестоимость этого вида продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала, суммы начисленной амортизации основных средств и т.д.).

**Косвенные затраты** - это затраты, которые, в отличие от прямых затрат, не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость одного конкретного вида продукции. Косвенные затраты относятся одновременно ко всем видам продукции и распределяются между ними условно. К косвенным затратам относятся затраты на освещение и отопление, канцелярские и т.п. расходы.

**Условно-переменные расходы** - это расходы, величина которых меняется с изменением объемов производства. Изменение этих расходов не находится в прямой пропорциональной зависимости от изменения объема производства. Так, увеличение объемов производства вызовет увеличение прямых расходов (материальных ресурсов и т.п.), но может не вызвать пропорционального увеличения общепроизводственных расходов.

**Условно-постоянные расходы** - это расходы, величина которых практически не зависит от изменения объемов производства. К ним относятся общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления и т.п.

**Текущие затраты** - это затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду (ежемесячный расход сырья и материалов и т.п.).

**Расходы будущих периодов** - это единовременные затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации (расходы на подготовку и освоение производства и т.п.).

**Производительные затраты** - это затраты, связанные с изготовлением продукции и полностью учтенные в ее себестоимости.

**Непроизводительные затраты** - представляют собой потери, вызванные простоями, выпуском брака, порчей материальных ценностей при хранении и т.п.

**Производственные расходы** - это затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

**Расходы на продажу** - это затраты, связанные с реализацией (продажей) продукции (расходы на упаковку, транспортировку продукции и т.п.). Расходы на продажу вместе с производственными расходами образуют полную себестоимость продукции.

**Одноэлементные затраты** - это затраты, однородные по своему составу и состоящие из одного элемента затрат (амортизация основных средств, заработная плата, материалы и т.п.).

**Комплексные затраты** - это затраты, состоящие из нескольких разнородных элементов затрат (общепроизводственные расходы, включающие различные элементы затрат: зарплату обслуживающего персонала, амортизацию зданий и сооружений и т.д.).

Организация учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит также от типа производства. Различают следующие типы производства: серийное, массовое и единичное.

**Единичное производство** - это производство, характеризуемое малым объемом выпускаемой продукции.

**Массовое производство** - это производство, характеризуемое большим объемом выпускаемой продукции в течение длительного периода.

**Серийное производство** - это производство, характеризуемое изготовлением продукции периодически повторяющимися партиями (сериями).

В организациях (кроме малых предприятий) производство может подразделяться по видам на основное производство и вспомогательное производство.

**Основное производство** - это производство, предназначенное для изготовления товарной продукции (продукции, предназначенной для продажи).

**Вспомогательное производство** - это производство, предназначенное для обеспечения функционирования основного производства.

В состав производственной организации могут входить объекты непроизводственной сферы. К таким объектам относят обслуживающие производства и хозяйства, которые не связаны с производством товарной продукции.

К **обслуживающим производствам и хозяйствам** относятся:

- жилищно-коммунальное хозяйство (общежития, гостиницы, прачечные);
- подразделения бытового обслуживания (столовые и буфеты, пошивочные и другие мастерские);
- учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения (дома отдыха, санатории, стадионы и т.д.) и др.

Для целей налогового учета расходы, связанные с производством и/или реализацией продукции (товаров, работ, услуг), подразделяются:

- на материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы, связанные с производством и/или реализацией.

В случае, когда организация определяет доходы и расходы от своей деятельности по методу начисления, для **целей налогового учета** она должна подразделять расходы на производство и реализацию продукции на прямые и косвенные расходы.

**Прямые расходы**, в частности, включают:

- материальные затраты;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции (работ, услуг).

К **косвенным расходам** относятся все иные расходы, за исключением внереализационных расходов.

### **3. ХАРАКТЕРИСТИКА СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ПРОДУКЦИИ**

В крупных и средних организациях для группировки затрат по статьям, видам производства, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции используются следующие счета бухгалтерского учета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Учет затрат основного производства ведется на активном счете 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции.

По дебету счета 20 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, учитываются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в порядке распределения.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

В течение отчетного месяца прямые (одноэлементные) расходы учитываются непосредственно на счете 20. Косвенные (комплексные) расходы относятся на счет 20 и включаются в себестоимость продукции по окончании месяца путем их распределения между объектами калькуляции (отдельными видами продукции).



По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции.

При массовом производстве продукции организации могут вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства.

При использовании полуфабрикатного метода учета затрат информация о наличии и движении полуфабрикатов обобщается на активном счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Полуфабрикат представляет собой предмет труда, подлежащий переработке в организации-потребителе.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие изготовленные организацией (при полном цикле производства) полуфабрикаты: чугуны передельные в черной металлургии; сырая резина и клей в резиновой промышленности; серная кислота на азотно-туковых комбинатах химической промышленности; пряжа и суровье в текстильной промышленности и т.д.

В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются на счете 20 «Основное производство».

По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», как правило, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов.

По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку (в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» и др.).

Аналитический учет по счету 21 «Полуфабрикаты собственного производства» ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Учет затрат вспомогательных производств ведется на активном счете 23 «Вспомогательные производства».

Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

По окончании месяца эти расходы списываются с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счета 20 «Основное производство».

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Списание косвенных расходов на счет 23 осуществляется в порядке их распределения.

Потери от брака списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств.

Общепроизводственные расходы организации учитываются на активном счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о затратах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации,

В частности, на счете 25 могут быть отражены следующие расходы:

- по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- расходы по страхованию имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве;
- оплата труда обслуживающего персонала и другие, аналогичные по назначению расходы.

Указанные расходы отражаются по дебету счета 25 в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

Расходы, собранные в течение месяца на счете 25, списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Косвенные общехозяйственные расходы организации учитываются на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о расходах для нужд управления организации, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на счете 26 могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

В зависимости от принятой учетной политики организации расходы, собранные в течение месяца на счете 26, списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» или списываются непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Учет потерь от брака в производстве ведется на активном счете 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 «Брак в производстве» собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т.е. окончательного, брака, расходы по исправлению брака и т.п.).

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования; суммы, подлежащие удержанию с виновников брака; суммы, подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т.п.), а также суммы, списываемые на производственные затраты как потери от брака.

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

в производственных организациях для учета затрат, связанных с реализацией продукции, используется активный счет 44 «Расходы на продажу».

В указанных организациях на счете 44 отражаются, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническими организациями;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на прочие мелкие расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

Суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, в течение месяца накапливаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу».

Накопленные за месяц расходы, связанные с продажей продукции, по окончании месяца списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

В производственных организациях при частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку продукции (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или по другим соответствующим показателям).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

Для учета расходов, осуществленных в отчетном месяце, но подлежащих включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации, используется счет 97 «Расходы будущих периодов» (подробнее - см. гл. 17).

Расходами будущих периодов могут быть признаны только уже потребленные услуги или работы.

Расходы, учтенные на счете 97, ежемесячно списываются в доле, относящейся к отчетному месяцу, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Аналитический учет по счету 97 «Расходы будущих периодов» ведется по видам расходов.

В целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу организация может создавать резервы предстоящих расходов.

Информация о состоянии и движении зарезервированных сумм расходов учитывается на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов». В частности, на этом счете могут быть отражены суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- на ремонт основных средств;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Создание резервов предстоящих расходов отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов», а фактическое использование сумм резерва - по дебету этого же счета. Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

Для правильного отнесения производственных затрат на тот или иной счет по учету затрат на производство и формирования себестоимости продукции необходимо четкое знание состава затрат (расходов), учитываемых в себестоимости продукции, в том числе для целей налогообложения. Правильное определение состава производственных затрат является одним из основных условий для получения достоверной информации о фактической себестоимости продукции. »

#### **4. СОСТАВ РАСХОДОВ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ И УЧИТЫВАЕМЫХ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ ПРИБЫЛИ**

Для целей налогообложения расходы, связанные с производством и реализацией продукции, группируются по следующим элементам затрат: материальные расходы; расходы на оплату труда; амортизация; прочие расходы, связанные с производством и/или реализацией. Внутри элементов затраты распределяются по статьям затрат.

Перечень статей затрат и методы их распределения по видам продукции устанавливаются отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции с учетом особенностей отрасли, характера и специфики производства.

Все расходы включаются в себестоимость продукции без учета сумм налога на добавленную стоимость и должны подтверждаться первичными учетными и/или расчетными документами. Как правило, суммы НДС, предъявленные поставщиками материалов, работ, услуг и т.д., используемых при производстве и/или реализации продукции, подлежат вычету в общеустановленном порядке.

Состав расходов, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, установлен гл. 25 НК РФ. Для удобства статьи затрат выделены курсивом, а пояснения к ним даны обычным шрифтом.

##### **4.1. Материальные расходы**

В разрезе статей затрат к материальным расходам относятся следующие, перечисленные ниже затраты организации.

*1. Затраты на приобретение сырья и/или материалов, используемых в производстве продукции и/или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве продукции.*

Операции по отпуску материальных ценностей в производство для изготовления продукции отражаются в учете по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.).

Учет операций по поступлению сырья и материалов в организацию и их отпуску в производство, а также документальное оформление этих операций подробно изложены в гл. 7.

*2. Затраты на приобретение материалов, используемых:*

*- для упаковки и иной подготовки произведенной и/или реализуемой продукции (включая предпродажную подготовку);*

*- на другие производственные и хозяйственные нужды (на проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели).*

Отпуск материалов на упаковку произведенной и/или реализуемой продукции, на общепроизводственные и общехозяйственные нужды отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции соответственно с дебетом счета 44 «Расходы на продажу», счета 25 «Общепроизводственные нужды» и счета 26 «Общехозяйственные расходы».

*3. Затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды, других средств индивидуальной и коллективной защиты и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом.*

Стоимость данного имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию.

Специальные инструменты, специальные приспособления и др., а также специальная одежда, находящиеся в собственности организации, учитываются до передачи в производство или (эксплуатацию) в составе оборотных активов организации по счету 10 «Материалы» на отдельном субсчете 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-11 «Специальная оснастка, специальная одежда в эксплуатации») в корреспонденции с кредитом счета 10 «Материалы» (субсчет 10-10 «Специальная оснастка, специальная одежда на складе»).

При этом затраты на приобретение спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, не являющихся амортизируемым имуществом, учитываются в составе материальных расходов только в том случае, если обязательное применение спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты работниками конкретной профессии предусмотрено законодательством РФ.

Особенности бухгалтерского учета операций по поступлению специальной оснастки и специальной одежды в организацию и их отпуску в производство (эксплуатацию), а также документальное оформление этих операций подробно изложены в гл. 7.

*4. Затраты на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и/или полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации.*

Приобретенные покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия учитываются на счете 10 «Материалы» (субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»). -

Отпуск полуфабрикатов и комплектующих изделий в производство для комплектования выпускаемой продукции отражается по кредиту счета 10 «Материалы» (субсчет 10-2) в корреспонденции со счетами учета затрат на производство.

*5. Затраты на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии.*

Основанием для учета энергии будет являться договор с энергоснабжающей организацией, отражающий поставку электроэнергии и других видов энергии. Документами, подтверждающими указанные расходы, являются счета, счета-фактуры, выписки банка и платежные поручения.

В аналогичном порядке учитываются расходы по приобретению воды. При этом указанные расходы должны быть обоснованы технологическим процессом. В случае перерасхода электроэнергии, превышения норм потребления воды, не обусловленных технологическим процессом, затраты следует считать экономически неоправданными.

В бухгалтерском учете энергию и топливо, расходуемые на технологические цели, отражают по дебету счетов учета затрат на производство и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*6. Затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации.*

К работам (услугам) производственного характера относятся выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы.

К работам (услугам) производственного характера также относятся транспортные услуги сторонних организаций (включая индивидуальных предпринимателей) и/или структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации. К ним, в частности, относятся перемещение сырья, материалов, инструментов, деталей, заготовок, других видов грузов с центрального склада в цеха и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов).

Работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями (в том числе транспортные услуги), должны производиться по договорам с поставщиками и приниматься к учету на основании актов приемки-сдачи работ (услуг), счетов-фактур, выписок банка и платежных поручений.

В бухгалтерском учете стоимость этих работ и услуг отражается по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходы на доставку материально-производственных запасов (далее - МПЗ), осуществленные собственным автотранспортом организации, не увеличивают стоимость указанных МПЗ, а отражаются в составе соответствующей группы затрат (затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации и т.п.).

*7. Затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов, расходы на захоронение экологически опасных отходов, расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).*

По расходам, связанным с природоохранными мероприятиями, следует руководствоваться Федеральным законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Затраты природоохранного назначения определены Перечнем работ (услуг) природоохранного назначения, утв. приказом Госкомэкологии России от 23.02.2000 № 102 «О работах (услугах) природоохранного назначения». При этом указанные расходы организации не должны быть связаны с приобретением (сооружением) амортизируемого имущества.

При учете расходов на захоронение и уничтожение экологически опасных отходов следует руководствоваться Правилами трансграничного перемещения отходов, утв. постановлением Правительства РФ от 17.07.2003 № 442 «О трансграничном перемещении отходов» и приказом Министерства природных ресурсов РФ от 02.12.2002' № 786 «Об утверждении Федерального классификационного каталога отходов».

*8. К материальным расходам для целей налогообложения прибыли приравниваются:*

*- потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке МПЗ ценностей в пределах норм естественной убыли;*

*- технологические потери при производстве и/или транспортировке;*

*- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.*

Потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке (естественная убыль) МПЗ обусловлены физико-химическими характеристиками этих МПЗ.

К естественной убыли не относятся технологические потери и потери от брака, а также потери МПЗ при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации и повреждением тары.

Потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке МПЗ принимаются для целей налогообложения прибыли только в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Технологическими потерями признаются потери при производстве и/или транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья.

Натуральные показатели, характеризующие технологические потери, возникающие при ведении конкретного технологического процесса, должны быть обоснованы и документально подтверждены.

При этом технологические потери учитываются в уменьшении налоговой базы в составе оценки стоимости материальных расходов, переданных в производство:

Сумма материальных расходов должна уменьшаться на стоимость возвратных отходов, что отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 20 «Основное производство» или счета 23 «Вспомогательные производства».

При реализации возвратных отходов ий сторону следует иметь в виду, что цена указанных отходов определяется по соглашению сторон согласно заключенному договору.

Как правило, стоимость материально-производственных запасов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения без учета налога на добавленную стоимость, включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Учет операций по приобретению материально-производственных запасов и их отпуску в производство и на другие нужды, учет тары и возвратных отходов, учет потерь от недостачи и/или порчи материальных ценностей и др., а также документальное оформление этих операций подробно изложены в гл. 7.

## **4.2, Расходы на оплату труда**

В расходы организации на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами.

В разрезе статей затрат к расходам на оплату труда относятся следующие перечисленные ниже затраты организации.

*1. Суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда.*

*2. Начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели.*

*3. Начисления стимулирующего и/или компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ.*

*4. Стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам в соответствии с установленным законодательством РФ порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг).*

*5. Расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников, а также расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации;*

*6. Сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и/или общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных ТК РФ.*

*7. Расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ; расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на тер-*

ритории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством РФ; доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров.

8. Денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с законодательством РФ.

9. Начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации.

10. Единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ.

11. Надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях, производимые в соответствии с законодательством РФ.

12. Надбавки, предусмотренные законодательством РФ за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями.

13. Расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам организаций, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно.

14. Расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

15. Расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ.

16. Суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на ведение соответствующих видов деятельности в РФ.

17. Суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям.

18. Суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями.

19. В случаях, предусмотренных законодательством РФ, начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам организации во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров.

20. Расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови.

21. Расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями.

22. Доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ.

23. Расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

24. Другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и/или коллективным договором.



В соответствии с НК РФ не учитываются в составе расходов на оплату труда расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).

Все расходы на оплату труда должны подтверждаться первичными учетными документами (расчетно-платежными ведомостями, расходными кассовыми ордерами и т.д.).

Начисление оплаты труда отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

Выплата заработной платы и других видов оплаты труда отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», в корреспонденции со счетами по учету денежных средств (счет 50 «Касса», счет 51 «Расчетные счета»).

Подробно учет расходов на оплату труда изложен в гл. 8.

Начисление страховых платежей по договорам добровольного страхования работников организации отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию») в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Подробно учет расходов по обязательному и добровольному страхованию работников организации изложен в гл. 13.

#### **4.3. Амортизация**

По данному элементу затрат в себестоимость продукции включают расходы организации в виде сумм амортизации, начисленных по амортизируемому имуществу.

Для целей налогообложения амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на праве собственности, используются для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

К амортизируемому имуществу относятся объекты основных средств и нематериальных активов, предназначенные для использования в производственном процессе и/или для управленческих нужд организации. При этом амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Как правило, начисление амортизации объектов основных средств и нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Применяемые способы начисления амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, расчет сумм амортизационных отчислений для целей бухгалтерского и налогового учета, а также их отнесение на себестоимость продукции подробно изложены в гл. 5 и 6.

#### **4.4. Прочие затраты, связанные с производством и реализацией продукции**

В разрезе статей затрат к прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции, НК РФ относит, в частности, следующие перечисленные ниже затраты организации.

1. Суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в порядке, установленном законодательством РФ, за исключением налогов и сборов, перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Для целей налогового учета по данной статье затрат в состав прочих расходов включаются единый социальный налог, налог на имущество, транспортный налог и т.д., а также таможенные пошлины и сборы, уплачиваемые при осуществлении внешнеторговой деятельности.

В соответствии со ст. 270 НК РФ в состав указанных расходов не включаются НДС, акцизы, налог на прибыль и платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Основанием для учета подобных расходов являются суммы налогов и сборов, отражаемые в соответствующих налоговых декларациях и подлежащие уплате в бюджет.

Данные расходы учитываются в том отчетном периоде, за который представляются налоговые расчеты и декларации.

Налоги и сборы учитываются в составе расходов для целей налогообложения прибыли вне зависимости от того, определен ли источник уплаты подобных налогов и сборов в законодательном акте, устанавливающем порядок их уплаты.

Для целей бухгалтерского учета начисленные налоги и сборы могут включаться в себестоимость продукции, относиться на счета по учету прочих доходов и расходов и др.

В бухгалтерском учете начисление налогов, относимых на себестоимость продукции (например, транспортного налога), отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисление налогов, относимых на себестоимость продукции (например, единого социального налога), отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Начисление налогов, относимых на счета по учету прочих доходов и расходов (например, налога на имущество), отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Документами, подтверждающими расходы в виде налогов и сборов, служат налоговые декларации, авансовые расчеты, бухгалтерские справки-расчеты, выписки банка по расчетному счету, платежные поручения.

Учет расчетов по единому социальному налогу подробно изложен в гл. 8, учет расчетов по основным налогам и сборам подробно изложен в гл. 14, учет таможенных пошлин и сборов подробно изложен в главе 11.

## *2. Расходы на сертификацию продукции и услуг.*

В соответствии с Федеральным законом от 27.12.2002 № 184-ФЗ «О техническом регулировании» *сертификация* - это форма осуществляемого органом по сертификации подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Объектом обязательного подтверждения соответствия может быть только продукция, выпускаемая в обращение на территории РФ. Перечень объектов, подлежащих обязательной сертификации, установлен постановлением Правительства РФ.

В соответствии с указанным выше Законом обязательная сертификация осуществляется органом по сертификации на основании договора с заявителем.

Соответствие продукции требованиям технических регламентов подтверждается сертификатом соответствия, выдаваемым заявителю органом по сертификации.

*Сертификат соответствия* - это документ, удостоверяющий соответствие объекта требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров.

Расходы по обязательной сертификации подлежат оплате заявителем.

В бухгалтерском учете расходы на обязательную сертификацию собственной продукции относятся к расходам по обычным видам деятельности и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической их оплаты.

Как правило, сертификаты соответствия выдаются на определенный срок (полгода, год, два года и т.д.), и поэтому расходы на сертификацию собственной продукции предварительно следует отражать в составе расходов будущих периодов.

С учетом сказанного расходы на сертификацию отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Себестоимость единицы готовой продукции, переданной органу сертификации для проведения испытаний, отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

В дальнейшем учтенные на счете 97 расходы на сертификацию в течение периода, к которому они относятся, ежемесячно равными долями списываются на затраты производства в порядке, установленном организацией в своей учетной политике (равномерно, пропорционально объему продукции и т.д.).

Списываемые расходы на сертификацию продукции ежемесячно включаются в себестоимость продукции и отражаются в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов».

Указанные расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы совместно с другими расходами списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Документами, подтверждающими расходы на сертификацию, являются договоры с органами по сертификации, счета-фактуры, выписки банка и платежные поручения.

Налоговые аспекты. НДС, предъявленный поставщиками работ по сертификации продукции, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Указанная сумма НДС может быть предъявлена в полной сумме к налоговому вычету на основании счетов-фактур, выставленных органами сертификации, после принятия работ по сертификации к бухгалтерскому учету.

Для целей налогового учета расходы на обязательную сертификацию собственной продукции, относящиеся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции, включаются в состав расходов текущего периода в течение срока, на который выдан сертификат соответствия.

В бухгалтерском учете оплату расходов на обязательную сертификацию и их списание можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
... 1	Отражена оплата работ по проведению обязательной сертификации собственной продукции (включая НДС)	76	51
2	Расходы на обязательную сертификацию собственной продукции (без учета НДС) отражены в составе расходов будущих периодов	97	76
	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиками работ по обязательной сертификации собственной продукции	19	76
4	Списана себестоимость единицы продукции, переданной органу сертификации для проведения испытаний	97	43
5	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по выполненным работам по обязательной сертификации продукции	68-1	19
6	Списана на затраты производства часть расходов по обязательной сертификации, приходящаяся на истекший отчетный месяц	26	97
7	Списаны на себестоимость продаж расходы на сертификацию (списание этих расходов производится в конце отчетного месяца в составе аналогичных расходов)	90-2	26

При приобретении импортируемых товаров, подлежащих обязательной сертификации, необходимо получить российский сертификат соответствия в случае отсутствия иностранного сертификата или наличия иностранного сертификата, не признаваемого в РФ.

Условия ввоза на территорию РФ товаров, подлежащих обязательной сертификации, установлены ст. 29 Федерального закона от 27.12.2002 № 184-ФЗ.

Сертификаты соответствия на импортные товары, подлежащие обязательной сертификации, представляются заявителем либо уполномоченным заявителем лицом в таможенные органы одновременно с грузовой таможенной декларацией.

Расходы, связанные с проведением добровольной сертификации продукции (товаров), не относятся к расходам по обычным видам деятельности и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 76<sup>а</sup> «Счета с разными дебиторами и кредиторами».

*3. Суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы.*

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции при условии, что они связаны с реализацией продукции. В других случаях, например, если эти расходы связаны с приобретением и доставкой основных средств, то они должны включаться в их первоначальную стоимость. Суммы портовых и аэродромных сборов, лоцманского сбора и иные платежи производятся в соответствии с Кодексом торгового мореплавания РФ, Кодексом внутреннего водного транспорта РФ, Воздушным кодексом РФ, другими законодательными и иными нормативными правовыми актами РФ и субъектов РФ.

*4. Суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ.*

Суммы выплаченных подъемных, как и все остальные нормируемые расходы, приведенные в других статьях затрат, учитываются для целей налогообложения прибыли только в пределах установленных норм и нормативов.

*5. Расходы на обеспечение пожарной безопасности организации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомственной охраной при органах внутренних дел РФ, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты).*

В соответствии со ст. 37 Федерального закона от 21.12.1994 № 69-ФЗ «О пожарной безопасности» организации обязаны:

- соблюдать требования пожарной безопасности, а также выполнять предписания, постановления и иные законные требования должностных лиц пожарной охраны;
- разрабатывать и осуществлять меры по обеспечению пожарной безопасности;
- содержать в исправном состоянии системы и средства противопожарной защиты, включая первичные средства тушения пожаров, не допускать их использования не по назначению и др.

Расходы организации на обеспечение пожарной безопасности могут включать в себя следующие затраты:

- затраты на установку пожарной сигнализации;
- затраты по обслуживанию пожарной сигнализации;
- затраты на приобретение услуг пожарной охраны;
- затраты на приобретение средств противопожарной защиты;
- затраты на противопожарное страхование и др.

В соответствии с ПБУ 6/01 аппаратура и приборы систем пожарной сигнализации, средства противопожарной защиты принимаются к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств (учет приобретения объектов основных средств подробно изложен в гл. 5).

Расходы на услуги пожарной охраны и охранные услуги отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Эти услуги оказываются организации в соответствии с заключенными договорами.

Документами, подтверждающими расходы на услуги пожарной охраны и охранные услуги, являются акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, выписки банка и платежные поручения.

*6. Расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством РФ, а также расходы на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации.*

В соответствии с ТК РФ к нормальным условиям труда, в частности, относятся: исправное состояние помещений, сооружений, машин, технологической оснастки и оборудования; своевременное обеспечение технической и иной необходимой для работы документацией; надлежащее качество материалов, инструментов, иных средств и предметов, необходимых для выполнения работы, их своевременное предоставление работнику; условия труда, соответствующие требованиям охраны труда и безопасности производства.

В соответствии с п. 5 ПБУ 10/99 расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности относятся к расходам по обычным видам деятельности и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

В соответствии с Планом счетов расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и др.) в корреспонденции со счетами учета материально-производственных запасов, счетами учета расчетов и других соответствующих счетов.

Материально-производственные запасы, приобретаемые организацией для обеспечения нормальных условий труда, учитываются в общеустановленном порядке.

*7. Расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала.*

Расходы по набору работников, произведенные организацией, отражаются в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности.

Списание расходов по набору работников отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Организации могут осуществлять набор работников самостоятельно или путем использования услуг специализированных организаций по подбору персонала.

В первом случае организации для поиска работников могут воспользоваться услугами специализированных изданий (газет, журналов и т.п.), в которых публикуются объявления организации об имеющихся вакансиях.

При этом в соответствии с письмом Министерства финансов РФ от 29.03.2004 № 04-02-05/2/10 подаваемые организациями объявления по набору работников не признаются рекламой.

Во втором случае организации для поиска работников пользуются услугами специализированных фирм, которые ведут поиск необходимых организации работников.

Услуги по подбору персонала оказываются фирмами, специализирующимися на подборе кадров (так называемыми кадровыми агентствами), или специальными подразделениями многопрофильных консультационных фирм.

В соответствии с НК РФ сумма НДС, предъявленная поставщиками указанных услуг, может быть предъявлена к вычету на основании счета-фактуры после принятия указанных услуг к бухгалтерскому учету.

Документами, подтверждающими расходы по набору работников, являются договоры со специализированными организациями, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету и др.

В бухгалтерском учете расходы по набору работников при использовании услуг специализированных организаций могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость услуг специализированной организации по подбору работников (без учета НДС)	26	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная специализированной организацией	19	60
3	Отражена оплата услуг специализированной организации (включая НДС)	60	51
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным услугам	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы по набору работников (списываются в конце отчетного периода в составе расходов, относимых на себестоимость)	90-2	26

Если организация фактически не произвела набор работников, в том числе и в результате рассмотрения кандидатур, представленных специализированными компаниями по подбору персонала, то указанные расходы нельзя рассматривать как экономически оправданные расходы и они не учитываются для целей налогообложения прибыли.

*8. Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.*

Организации, осуществляющие реализацию своей продукции с гарантией ремонта или обслуживания, вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Для целей бухгалтерского учета не предусмотрено нормирование сумм создаваемых резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

В бухгалтерском учете сумма создаваемого резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции, в частности, со счетами:

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на суммы оплаты труда работников, выполнявших гарантийный ремонт;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму ЕСН, взносов на социальное и пенсионное страхование, начисленных на указанную сумму оплаты труда;
- 10 «Материалы» - на стоимость запасных частей и иных материалов, использованных при выполнении гарантийного ремонта, и др.

Правильность образования и использования сумм резерва периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Документами, на основании которых могут быть созданы и использованы резервы по гарантийному ремонту и обслуживанию, являются бухгалтерские справки-расчеты, приказы руководителя организации о создании резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию, ведомости учета затрат на гарантийный ремонт и обслуживание, расчетно-платежные ведомости, требования-накладные на материалы и т.д.

Налоговые аспекты. Отчисления на формирование резервов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию учитываются для целей налогообложения прибыли.

Организация самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. При этом резерв создается в отношении той продукции, по которой в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока.

Размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных организацией расходов по гарантийному ремонту и

обслуживанию в объеме выручки от реализации указанной продукции за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанной продукции за отчетный (налоговый) период.

В случае если организация менее трех лет осуществляет реализацию продукции с условием осуществления гарантийного ремонта и обслуживания, то для расчета предельного размера создаваемого резерва учитывается объем выручки от реализации указанной продукции за фактический период такой реализации.

Организация, ранее не осуществлявшая реализацию продукции с условием гарантийного ремонта и обслуживания, вправе создавать резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию продукции в размере, не превышающем ожидаемых расходов на указанные затраты. Под ожидаемыми расходами понимаются расходы, предусмотренные в плане на выполнение гарантийных обязательств, с учетом срока гарантии.

По истечении налогового периода организация должна скорректировать размер созданного резерва исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанной продукции за истекший период.

Сумма резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию продукции, не полностью использованная организацией в налоговом периоде на осуществление ремонта продукции, реализованной с условием предоставления гарантии, может быть перенесена на следующий налоговый период.

При этом сумма вновь создаваемого в следующем налоговом периоде резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода. В случае если сумма вновь создаваемого резерва меньше, чем сумма остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов организации текущего налогового периода.

В случае если организация приняла решение о создании резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию продукции, списание расходов на гарантийный ремонт осуществляется за счет суммы созданного резерва. В случае если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных организацией, разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов.

Если организацией принято решение о прекращении продажи продукции с условием ее гарантийного ремонта и гарантийного обслуживания, сумма ранее созданного и неиспользованного резерва подлежит включению в состав доходов организации по окончании сроков действия договоров на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Данный порядок не применяется в организациях, для которых доходы от оказания услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию являются доходами от реализации услуг, соответственно расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию признаются расходами, связанными с производством и реализацией.

*9. Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.*

В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя, расходами, учитываемыми для целей налогообложения прибыли, признаются:

- у лизингополучателя - арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу, начисленной в соответствии со ст. 259 НК РФ;

- у лизингодателя - расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг.

Размер арендных платежей и порядок их уплаты устанавливаются договором, заключенным в порядке, установленном ГК РФ. В случае, если договором аренды предусмотрено возложение обязанности по ремонту на арендатора, расходы на ремонт арендуемых объектов основных средств, осуществленные арендатором, включаются им в состав расходов в порядке, установленном ст. 260 НК РФ.

Арендатор также учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей и/или услуг связи, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором в своей деятельности.

Учет арендных (лизинговых) платежей подробно изложен в гл. 5.

10. Расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта). Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ.

При наличии служебного автотранспорта организация несет в основном материальные расходы и расходы на ремонт автотранспорта.

В состав материальных расходов, как правило, входят расходы на приобретение горюче-смазочных материалов (ГСМ), бензина, моторных масел и т.п.

Учет расходов на ремонт основных средств подробно изложен в гл. 5 и поэтому здесь не рассматривается.

Для целей бухгалтерского учета расходы на топливо и ГСМ для служебного автотранспорта относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Приобретение топлива и ГСМ может производиться организацией путем безналичных расчетов и/или за наличный расчет. >

В первом случае организация оплачивает ГСМ путем перечисления денежных средств на расчетный счет специализированной организации - поставщика ГСМ.

Путем безналичных расчетов организация также может приобретать у специализированных организаций талоны на топливо.

Подтверждающими документами в этих случаях служат договоры купли-продажи, счета, счета-фактуры поставщика, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету.

Во втором случае для приобретения нефтепродуктов водителям выдаются денежные суммы под отчет, а основанием для последующего отражения в бухгалтерском учете ГСМ является кассовый чек автозаправочной станции (АЗС), в котором должны быть указаны количество залитого в бак бензина, его цена и общая сумма.

Топливо и смазочные материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-3 «Топливо») в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.)

В общем случае на субсчете 10-3 «Топливо» учитываются нефтепродукты (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочные материалы, предназначенные для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого и газообразного топлива.

Списание топлива и ГСМ на производственные и управленческие нужды производится на основании первичных расходных документов (ведомостей учета выдачи нефтепродуктов, требований, накладных и т.д.) и отражается по кредиту счета 10 «Материалы» (субсчет 10-3) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26, 44).

Указанные расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы совместно с другими расходами списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

В бухгалтерском учете операции по приобретению (путем безналичных расчетов) топлива и ГСМ и последующему их списанию могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена стоимость приобретенных ГСМ согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	10-3	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком ГСМ	19-3	60
3	Произведена оплата поставщику ГСМ (включая НДС)	60	51
4	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные по принятым к учету ГСМ	68-1	19-3



1	2	3	4
5	Отражено списание ГСМ на производственные или управленческие нужды согласно данным путевых листов	20, 26, 44	10-3
6	Списан на себестоимость продаж расход ГСМ на производственные или управленческие нужды (расходы списываются в конце отчетного месяца в составе аналогичных расходов)	90-2	20, 26, 44

В настоящее время в бухгалтерском и налоговом законодательстве не содержится каких-либо указаний о необходимости применения норм при списании ГСМ коммерческими организациями.

Однако нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте существуют в виде Руководящего документа от 29.04.2003 № РЗ112194-0366-03, утвержденного Министерством транспорта РФ и действующего до 1 января 2008 г.

Данный документ предназначен для специализированных автотранспортных организаций, независимо от формы собственности, эксплуатирующих автомобильную технику и специальный подвижной состав на шасси автомобилей на территории РФ.

Для остальных организаций данный документ носит рекомендательный характер и не имеет для них юридической силы, тем более что он не был зарегистрирован в Министерстве юстиции РФ.

Однако, принимая во внимание, что расходы должны быть обоснованными и экономически целесообразными, организациям, во избежание споров с налоговыми органами, все-таки следует на основе указанных норм разработать собственные нормы расхода топлива и ГСМ. Эти нормы могут быть разработаны с учетом марки, модификации эксплуатируемых автомобилей, степени их износа, условий их эксплуатации и т.д. и должны быть утверждены приказом руководителя организации.

Контроль расходования топлива следует вести по путевым листам, унифицированные формы которых установлены постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 (форма № 3 «Путевой лист легкового автомобиля», форма № 4-С «Путевой лист грузового автомобиля», форма № 6 «Путевой лист автобуса» и т.д.).

Начисление компенсаций за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок отражается в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Учет расходов, связанных с выплатой компенсаций за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок, и их документальное оформление подробно изложены в гл. 8.

*11. Расходы на командировки, в частности:*

- на проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения;
- суточные или полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы.

При учете расходов, связанных с командировками, следует учитывать, что подобные расходы принимаются в целях налогообложения прибыли только при наличии подтверждения о производственном характере поездки (командировки).

В бухгалтерском учете списание расходов на служебные командировки отражается по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Учет расходов на служебные командировки и их документальное оформление подробно изложены в гл. 8.

*11.1. Расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, которые осуществляют свою деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях.*

Указанные расходы принимаются для целей налогообложения прибыли, если они предусмотрены коллективными договорами.

*12. Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ.*

В бухгалтерском учете расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов учитываются в полном объеме в размере фактически произведенных затрат.

Стоимость продуктов, входящих в рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов, определяется исходя из фактической стоимости их приобретения. При этом указанные расходы должны быть подтверждены первичными учетными документами.

Порядок обеспечения питанием экипажей морских, речных и воздушных судов установлен приказом Министерства транспорта РФ от 30.09.2002 № 122.

Приобретенные продукты питания рекомендуется отражать в учете на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости. Выдача питания экипажам отражается в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 10 «Материалы».

В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. Списание расходов на питание экипажей отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли указанные расходы могут учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и/или реализацией продукции, только в пределах норм, утвержденных Правительством РФ. Нормы расходов на рацион питания экипажей морских и речных судов и рацион питания экипажей воздушных судов установлены постановлением Правительства РФ от 07.12.2001 № 861.

*13. Расходы на оплату услуг сторонних организаций.*

В данной статье затрат условно объединены и рассматриваются следующие расходы по оплате услуг сторонних организаций, непосредственно связанных с производством и реализацией продукции или с управленческими нуждами организации:

- расходы на информационные и юридические услуги;
- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- расходы на аудиторские услуги;
- расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;
- расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и/или реализацией;
- расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями.

Информационные услуги предусматривают предоставление экономической, технической, социальной, юридической и прочей информации по заказам отдельных организаций, а также в виде публикаций, поступающих в свободную продажу.

Основная функция этих услуг - предоставление, распространение деловой информации, содействие формированию информационного пространства бизнеса.

Юридические услуги охватывают значительный объем юридических услуг, оказываемых на коммерческой основе.

К юридическим услугам относятся, в частности, правовое консультирование по всем отраслям права; правовая работа по обеспечению хозяйственной и иной деятельности организаций; представительство в судебных и других органах; правовая экспертиза учредительных и иных документов юридических лиц; составление заявлений, договоров, исков, соглашений, контрактов, претензий и других документов, имеющих юридический характер; подбор и систематизация нормативных актов, составление справочников по юридическим вопросам и т.д.

*Консультационные услуги* предусматривают предоставление услуг, включающих консультирование по общему управлению, консультирование по административному управлению, консультирование по финансовому управлению организации и др.

Организации - консультанты по бухгалтерскому учету могут также консультировать организации по процедурам и технологии (программному обеспечению) бухгалтерского учета, использованию информации по бухгалтерскому учету для контроля финансовых вопросов организаций, расчета для составления годовых отчетов для акционеров, внешних аудиторов, налоговых органов и др.

*Аудиторские услуги* предусматривают независимую проверку бухгалтерской отчетности организации с выдачей заключения относительно ее правильности, надежности и соответствия общепринятым стандартам. Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ,

Согласно Федеральному закону от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» одновременно с бухгалтерским балансом сдается аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она подлежит обязательному аудиту. Порядок отнесения услуг к аудиторским услугам, связанным с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, установлен Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

*Услуги по управлению организацией или ее отдельными подразделениями* предусматривают предоставление услуг по анализу конкретных проблем управления, выдаче рекомендаций для конкретной организации и оказанию помощи при их внедрении.

*Услуги по ведению бухгалтерского учета* - это услуги, предоставляемые специализированными бухгалтерскими фирмами по организации, ведению, восстановлению или совершенствованию бухгалтерского учета.

По Федеральному закону № 129-ФЗ руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации.

Расходы, связанные с оплатой услуг сторонних организаций, отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

-V

В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. Списание этих расходов отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

В соответствии с НК РФ суммы НДС, предъявленные поставщиками указанных выше услуг, подлежат вычету на основании счетов-фактур, после принятия этих услуг к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете расходы, связанные с оплатой, например, юридических услуг, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражены расходы, связанные с оказанием юридических услуг (без учета НДС)	26	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком юридических услуг	19	60
3	Отражена оплата юридических услуг (включая НДС)	60	51
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным юридическим услугам	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы, связанные с оказанием юридических услуг (списываются в конце отчетного периода в составе аналогичных расходов)	90-2	26

В аналогичном порядке отражаются расходы, связанные с оказанием консультационных, информационных, аудиторских и иных подобных услуг сторонних организаций.

Документами, подтверждающими расходы по данным услугам, являются договоры со сторонними организациями, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

В бухгалтерском учете в рассмотренном выше порядке отражаются расходы на услуги сторонних организаций, которые прямо связаны с обычной деятельностью организации, т.е. связаны непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) или с управленческими нуждами организации.

В случаях, когда услуги сторонних организаций прямо не связаны с обычной деятельностью организации, то их учет осуществляется в ином порядке.

Например, если консультационные и информационные услуги, оказываемые сторонними организациями, непосредственно связаны с приобретением основных средств, нематериальных активов или материально-производственных запасов, то для целей бухгалтерского учета стоимость этих услуг должна учитываться в составе фактических затрат на приобретение указанных активов.

*14. Плата государственному и/или частному нотариусу за нотариальное оформление.*

Согласно ГК РФ нотариальное удостоверение сделок обязательно в случаях, установленных законодательством РФ, а также в случаях, предусмотренных соглашением сторон, хотя по закону для сделок данного вида эта форма не требуется.

Изменениями, внесенными с 1 января 2005 г. в ст. 22 Основ законодательства РФ о нотариате от 11.02.1993 № 4462-1, установлено, что за совершение нотариальных действий, для которых законодательством РФ предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством РФ о налогах и сборах.

Ставки государственной пошлины за совершение вышеуказанных нотариальных действий установлены гл. 25<sup>3</sup> «Государственная пошлина» НК РФ, введенной в действие с 1 января 2005 г.

За выполнение нотариальных действий, по которым законодательством РФ предусмотрена обязательная нотариальная форма, нотариус, занимающийся частной практикой, должен взимать нотариальный тариф в размере, соответствующем размеру государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичных действий в государственной нотариальной конторе. Нотариальное действие признается совершенным после уплаты государственной пошлины или суммы согласно нотариальному тарифу.

В бухгалтерском учете расходы на нотариальное оформление следует считать управленческими расходами, и эти расходы учитываются в полном объеме в размере фактически произведенных затрат.

Оплата государственному и/или частному нотариусу за нотариальное оформление, осуществленная путем безналичных расчетов, отражается в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» (счета 44 «Расходы на продажу» - для торговых организаций) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Текущие расходы по нотариальному оформлению (например, оплата за нотариальное оформление карточки с образцами подписей и оттиска печати) могут оплачиваться через подотчетное лицо.

В этом случае расходы по нотариальному оформлению документов могут быть отражены по дебету указанных выше счетов в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности.

Списание этих расходов отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы» (счета 44 «Расходы на продажу»).

Документами, подтверждающими данные расходы, являются бланки строгой отчетности (квитанции), выданные нотариусом, расходные кассовые ордера, авансовые отчеты, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

В целях налогообложения прибыли расходы на нотариальное оформление принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке.

*15. Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на организацию возложена обязанность по их публикации.*

По Федеральному закону от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» акционерные общества открытого типа, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным годом.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Публикация организацией своей бухгалтерской отчетности не признается рекламой.

Услуги по публикации бухгалтерской отчетности организации оказываются в соответствии с заключенными договорами.

Расходы по опубликованию в газетах или журналах бухгалтерской отчетности отражаются в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В дальнейшем эти расходы списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности.

Списание указанных расходов отражается в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 26 «Общехозяйственные расходы».

После принятия к учету услуг по публикации отчетности сумма НДС от стоимости расходов на публикацию бухгалтерской отчетности может быть предъявлена к налоговому вычету на основании счета-фактуры, выставленного соответствующим изданием.

Документами, подтверждающими данные расходы, являются акты приемки-сдачи оказанных услуг (выполненных работ), счета-фактуры, выписки банка и платежные поручения.

*16. Представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества.*

К представительским расходам относятся расходы организации, связанные с официальным приемом и/или обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и/или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа организации, независимо от места проведения указанных мероприятий.

В состав представительских расходов входят:

- расходы организации на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц, а также официальных лиц организации, участвующих в переговорах;

- транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и/или заседания руководящего органа и обратно;

- буфетное обслуживание во время переговоров;

- оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий.'

К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

При отнесении представительских расходов на себестоимость продукции обязательно соблюдение следующих условий:

- наличие приказа руководителя организации, которым определяется круг лиц, ответственных за представительскую деятельность;

- наличие плановой сметы представительских расходов, утвержденной советом (правлением) организации на отчетный год в пределах установленных нормативов;

- наличие актов, составленных по установленной форме сотрудниками организации, на использование приобретенных товарно-материальных ценностей (работ, услуг) на представительские цели.

Для отнесения представительских расходов на себестоимость продукции в плановой смете должны быть указаны:

- дата и место проведения деловой встречи (приема);
- приглашенные лица;
- участники со стороны организации;
- конкретное назначение расходов;
- величина расходов.

В бухгалтерском учете представительские расходы учитываются полностью в размере фактически произведенных затрат.

Датой осуществления представительских расходов признается дата утверждения авансового отчета.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции разрешается только при наличии первичных учетных документов, в состав которых могут входить платежные поручения, выписки банка по расчетному счету, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам, авансовые отчеты, кассовые чеки, накладные, счета-фактуры, счета организаций питания, документы, подтверждающие оплату транспортных услуг, и др.

Представительские расходы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетами производимых расходов (кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Представительские расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период.

При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы, совместно с другими расходами на продажу, списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Налоговые аспекты. В соответствии со ст. 264 НК РФ для целей налогообложения прибыли представительские расходы признаются в *пределах норм*.

Согласно установленному нормативу представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем **4%** от расходов организации на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период.

Для целей нормирования указанные расходы определяются нарастающим итогом по окончании налогового периода (отчетного года).

В соответствии с п. 42 ст. 270 НК РФ представительские расходы в части, превышающей указанную предельную величину, *не учитываются для целей налогообложения прибыли*.

В соответствии с письмом Департамента налоговой и таможенной тарифной политики Министерства финансов РФ от 09.06.2004 № 03-02-05/1/49 при проведении официального приема в состав представительских расходов могут также включаться расходы организации на алкогольную продукцию.

При этом установлено, что расходы на алкогольную продукцию могут включаться в представительские расходы, которые учитываются в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда за отчетный (налоговый) период, в случае их осуществления в размерах, предусмотренных обычаями делового оборота при проведении деловых переговоров (сделок).

*17. Расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате организации, на договорной основе в порядке, установленном законодательством РФ.*

В соответствии с ТК РФ необходимость профессиональной подготовки и переподготовки кадров для собственных нужд определяет работодатель.

Работодатель проводит профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации работников, обучение их вторым профессиям в организации, а при необходимости - в образовательных учреждениях начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования на условиях и в порядке, которые определяются коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Понятия профессиональной подготовки, начального, среднего, высшего профессионального и дополнительного образования установлены Законом РФ от 10.07.1992 № 3266-' «Об образовании» (с учетом последующих изменений и дополнений).

Формы профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников, перечень необходимых профессий и специальностей определяются работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

В случаях, предусмотренных федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, работодатель обязан проводить повышение квалификации работников, если это является условием выполнения работниками определенных видов деятельности.

Работникам, проходящим профессиональную подготовку, работодатель должен создавать необходимые условия для совмещения работы с обучением, предоставлять гарантии, установленные ТК РФ, иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

В бухгалтерском учете расходы организации на подготовку и переподготовку кадров учитываются полностью в размере фактически произведенных затрат.

Включение расходов на подготовку и переподготовку кадров в себестоимость продукции разрешается только при наличии оправдательных первичных документов. К таким документам относятся договоры с учебными заведениями, подписанные акты об оказании услуг по обучению, счета-фактуры, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам, авансовые отчеты, бухгалтерские справки-расчеты и др.

Как правило, расходы организации на подготовку и переподготовку кадров отражаются в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов (например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

В случае если организацией была осуществлена предварительная оплата указанных расходов, то эти расходы первоначально отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим равномерным списанием в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Указанные расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы совместно с другими прочими расходами списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Налоговые аспекты. Расходы на подготовку и переподготовку кадров включаются в состав прочих расходов и учитываются для целей налогообложения прибыли, если соблюдаются следующие условия:

- имеется договор с учебным заведением;
- соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- подготовку (переподготовку) проходят работники организации, состоящие в штате;
- имеется обоснование производственной необходимости обучения (программа подготовки (переподготовки) должна способствовать повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности организации).

Для целей налогообложения расходы организации на подготовку и переподготовку кадров не нормируются и принимаются для целей налогообложения по фактически произведенным затратам.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования.

Указанные расходы для целей налогообложения прибыли не принимаются.

Работники организации могут обучаться самостоятельно в своих личных интересах, т.е. не по инициативе работодателя. В тех случаях, когда организация производит полную или частичную оплату обучения, производимого в интересах работника, такие расходы не признаются в качестве расходов, учитываемых при налогообложении прибыли.

*18. Расходы на канцелярские товары.*

К канцелярским товарам относятся различного рода папки для бумаг, скоросшиватели, писчая бумага, ручки и т.д.

Как правило, такие расходы осуществляются через подотчетное лицо. Для подтверждения расходов на канцелярские товары подотчетные лица вместе с авансовыми отчетами должны представлять товарные и кассовые чеки, а также счета-фактуры.

В таких случаях канцелярские товары при принятии к бухгалтерскому учету отражаются по дебету счета 10 «Материалы» (субсчет 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности») в корреспонденции с кредитом счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

По мере передачи этих товаров на управленческие и хозяйственные нужды их стоимость списывается с кредита счета 10 «Материалы» (субсчет 10-9) в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Указанные расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы совместно с другими прочими расходами списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

*19. Расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы).*

Предоставление услуг связи организациям регулируется Федеральным законом от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» (с учетом последующих изменений и дополнений).

**Услуга связи** - это деятельность по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи или почтовых отправлений.

Электросвязью является любая передача или прием знаков, сигналов, голосовой информации, письменного текста, изображений, звуков или сообщений любого рода по радиосистеме, проводной, оптической и другим электромагнитным системам.

К электросвязи относятся телефонная связь, телеграфная связь, радиосвязь, факсимильная связь и спутниковая связь.

Почтовой связью является вид связи, представляющий собой совокупность объектов почтовой связи и почтовых маршрутов операторов почтовой связи, обеспечивающих прием, обработку, перевозку (передачу), доставку (вручение) почтовых отправлений, а также осуществление почтовых переводов денежных средств.

К универсальным услугам связи относятся:

- услуги телефонной связи с использованием таксофонов;
- услуги по передаче данных и предоставлению доступа к сети «Интернет» с использованием пунктов коллективного доступа.

В соответствии с п. 1 ст. 44 Федерального закона № 126-ФЗ на территории РФ услуги связи пользователям услуг связи оказываются операторами связи. Указанные услуги оказываются на основании договоров об оказании услуг связи, заключаемых в соответствии с ГК РФ и правилами оказания услуг связи.

В соответствии с Федеральным законом № 126-ФЗ правила оказания услуг связи утверждаются Правительством РФ:

- Правила оказания услуг почтовой связи утверждены постановлением Правительства РФ от 15.04.2005 № 221;
- Правила оказания услуг телеграфной связи утверждены постановлением Правительства РФ от 15.04.2005 № 222;
- Правила оказания услуг местной, внутризоновой, междугородной и международной телефонной связи утверждены постановлением Правительства РФ от 18.05.2005 № 310;
- Правила оказания услуг подвижной связи утверждены постановлением Правительства РФ от 25.05.2005 № 328;



- Правила оказания услуг связи проводного радиовещания утверждены постановлением Правительства РФ от 06.06.2005 № 353.

Тарифы на услуги связи устанавливаются оператором связи самостоятельно, если иное не предусмотрено Федеральным законом № 126-ФЗ и законодательством РФ о естественных монополиях.

Тарифы на услуги общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи подлежат государственному регулированию в соответствии с законодательством РФ о естественных монополиях.

Перечень услуг общедоступной электросвязи и общедоступной почтовой связи, тарифы на которые регулируются государством, а также порядок их регулирования устанавливаются Правительством РФ.

Тарифы на универсальные услуги связи регулируются в соответствии с Федеральным законом № 126-ФЗ.

Расходы по оплате услуг связи отражаются в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» (счета 44 «Расходы на продажу» - для торговых организаций) в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Указанные расходы участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы совместно с другими прочими расходами списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

В соответствии с НК РФ суммы НДС, предъявленные операторами связи, могут быть предъявлены к налоговому вычету на основании счетов-фактур, после принятия указанных услуг к бухгалтерскому учету.

В бухгалтерском учете расходы по оплате услуг связи (например, услуг телефонной связи) могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражены расходы по оплате услуг телефонной связи (без учета НДС)	26 (44)	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная оператором телефонной связи	19	60
3	Отражена оплата услуг телефонной- связи (включая НДС)	60	51
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным услугам телефонной связи	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы по оплате услуг телефонной связи (списываются в конце отчетного месяца в составе аналогичных расходов)	90-2	26 (44)

В аналогичном порядке отражаются расходы, связанные с оказанием услуг почтовой, телеграфной, факсимильной и иной связи.

Документами, подтверждающими расходы по данным услугам, являются договоры оказания услуг связи, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета, детализация счетов оператора связи, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

*20. Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ, и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных.*

Учет этих расходов и их документальное оформление подробно изложены в гл. 6.

*21. Расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией продукции (работ, услуг).*

Текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, называемое также маркетинговыми исследованиями, как правило, проводится для принятия управленческих решений Фактического (стратегического) характера по ценовой политике, рынкам сбыта выпускаемой : типизацией продукции (работ, услуг), анализу конкурентоспособности продукции, ее рыночным перспективам, объемам услуг и продукции по регионам и др.

Исследования конъюнктуры рынка проводят также для решения вопросов о производстве новых видов продукции, работ, оказании новых видов услуг.

В бухгалтерском учете расходы на маркетинговые исследования учитываются в полном объеме в размере фактически произведенных затрат.

Работы по исследованию конъюнктуры рынка организации могут выполнять самостоятельно или пользуясь услугами специализированных организаций, профессионально занимающихся оказанием маркетинговых услуг.

Как правило, маркетинговые исследования проводят для увеличения продажи продукции (работ, услуг). Поэтому, независимо от выбранного способа проведения маркетинговых исследований, расходы по ним отражаются на счете 44 «Расходы на продажу».

При самостоятельном проведении маркетинговых исследований расходы на их проведение учитываются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с кредитом счетов 70 «Расходы на оплату труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и соеспечению», 10 «Материалы» и др.

Основанием для отражения таких расходов в составе себестоимости продукции (работ, услуг) является наличие в штатном расписании должностей специалистов по маркетингу исследованию рынка).

Для обоснования включения таких расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) необходимо, чтобы специалисты по маркетингу работали по утвержденным техническим заданиям, а результаты исследований оформлялись справками, расчетами, актами, рекомендациями, аналитическими обзорами и др.

Выполнение услуг (работ) по исследованию конъюнктуры рынка путем использования сторонних специализированных маркетинговых организаций осуществляется на основании «оговоров возмездного оказания услуг»,

При заключении договора возмездного оказания услуг организациям следует руководствоваться нормами ст. 779-783 ГК РФ. В договоре со специализированной организацией : -едует точно сформулировать цели, объект исследования, конкретные виды выполняемых услуг (работ), форму представления результатов исследований.

Расходы на маркетинговые исследования, проведенные сторонней организацией, например для принятия решения об увеличении сбыта продукции, отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По окончании отчетного периода расходы на маркетинговые исследования списываются на счета учета реализации продукции (работ, услуг) по основной деятельности. списание расходов на маркетинговые исследования отражается в учете по дебету счета 90 \* Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж») в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу».

В соответствии с НК РФ суммы НДС, предъявленные сторонними маркетинговыми организациями, могут быть предъявлены к налоговому вычету на основании счетов-фактур, после принятия их услуг к бухгалтерскому учету.

Документами, подтверждающими расходы по услугам маркетинговых организаций, являются договоры возмездного оказания услуг, акты приемки-сдачи оказанных услуг, счета-фактуры, выписки банка по расчетному счету и платежные поручения.

*22. Расходы на рекламу производимой (приобретенной) и/или реализуемой продукции товаров, работ, услуг), деятельности организации, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках, с учетом установленного порядка.*

Основным нормативным документом, регулирующим отношения, возникающие в процессе получения рекламных услуг, является Федеральный закон от 18.07.1995 № 108-ФЗ «О рекламе» (с учетом последующих изменений и дополнений).

К расходам организации на рекламу относятся:

- расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;

- расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

- расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов, содержащих информацию о реализуемых товарах, выполняемых работах, оказываемых услугах, товарных знаках и знаках обслуживания, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Отнесение расходов на рекламу на себестоимость продукции разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в том числе документов, подтверждающих фактическое размещение рекламы.

К таким документам относятся: платежные поручения, выписки банка по расчетному счету, расходные кассовые ордера, квитанции к приходным кассовым ордерам, авансовые отчеты, бухгалтерские справки-расчеты, накладные, договоры со сторонними организациями на оказание рекламных услуг, акты об исполнении рекламных услуг, счета-фактуры, разрешительная документация на право размещения средств наружной рекламы и информации и др.

Расходы на рекламу, относящиеся к текущему отчетному периоду, отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы на рекламу участвуют в формировании финансового результата организации за отчетный период. При формировании финансового результата за отчетный период указанные расходы, совместно с другими расходами на продажу, списываются в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Суммы НДС, предъявленные поставщиками услуг по рекламе, отражаются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Эти суммы НДС могут быть предъявлены к налоговому вычету на основании счетов-фактур, после принятия услуг по рекламе к бухгалтерскому учету.

В случае, когда организацией были произведены расходы на рекламу, относящиеся к будущим отчетным периодам (например, произведена полная оплата за использование в течение шести месяцев рекламного щита для рекламы своей продукции), эти затраты сначала отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

Затем расходы на рекламу, учтенные как расходы будущих периодов, ежемесячно списываются в течение периода, к которому они относятся.

Списание указанных расходов на расходы по обычным видам деятельности отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счета 44 «Расходы на продажу».

Списание расходов будущих периодов может осуществляться либо путем равномерного списания этих расходов в течение всего периода, к которому они относятся, либо путем списания расходов пропорционально объему продукции и т.п.

Расходы на рекламу и их списание могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Учет расходов на рекламу без использования счета 97			
1	Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные услуги по рекламе согласно расчетным документам (включая НДС)	60	51

1	2	3	4
2	Отражена стоимость оказанных рекламных услуг (без учета НДС)	44	60
3	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по рекламе	19	60
4	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам	68-1	19
5	Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу (расходы на рекламу списываются в полной сумме в конце отчетного месяца в составе расходов на продажу)	90-2	44
Учет расходов на рекламу с использованием счета 97			
1	Перечислена оплата рекламному агентству за оказанные услуги по рекламе согласно расчетным документам (включая НДС)	60	51
2	Отнесена на расходы будущих периодов стоимость оказанных услуг по рекламе, результаты которых используются в последующих отчетных периодах (без учета НДС)	97	60
3	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по рекламе	19	60
4	Предъявлена к вычету вся сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам	68-1	19
5	Списана на расходы на продажу часть стоимости услуг по рекламе, приходящаяся на истекший отчетный месяц	44	97
6	Списана на себестоимость продаж часть расходов на рекламу, приходящаяся на истекший отчетный месяц (списание части расходов на рекламу производится в конце отчетного месяца в общем составе расходов на продажу)	90-2	44

Налоговые аспекты. Расходы организации на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, а также расходы на иные виды рекламы, не указанные выше, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения прибыли признаются в размере, не превышающем **1%** выручки от реализации.

Для целей нормирования указанные расходы определяются нарастающим итогом по окончании налогового периода (отчетного года).

В соответствии с приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 выручка от реализации должна определяться исходя из выручки от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручки от реализации имущественных прав.

В соответствии с п. 44 ст. 270 НК РФ нормируемые расходы на рекламу в части, превышающей указанную выше предельную величину, а также расходы на приобретение (изготовление) призов, вручаемых победителям розыгрышей таких призов во время проведения массовых рекламных кампаний, *не учитываются* для целей налогообложения прибыли.

*23. Взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей является условием для осуществления деятельности организациями - плательщиками таких взносов, вкладов или иных обязательных платежей.*

*24. Взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности организациями - плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения организацией - плательщиком таких взносов указанной деятельности.*

*25. Расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации в установленном законодательством РФ порядке предметов залога и залога за время нахождения указанных предметов у залогодержателя после передачи залогодателем.*

*26. Расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в поперех (экспедиционных) условиях.*

Указанные расходы для целей налогообложения признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности организации. Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, организация вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам.

*27. Расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.*

Указанные расходы предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» на основе первичных учетных документов.

Последующее списание этих расходов на себестоимость продукции, как правило, осуществляется на основе сметных ставок погашения. Ежемесячная сумма расходов, подлежащая списанию, определяется путем умножения количества выпущенной продукции на сметную ставку погашения и отражается в учете по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов».

*28. Расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления.*

Указанные затраты организации отражаются по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

*29. Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности).*

Учет указанных выше расходов и их документальное оформление подробно изложены в гл. 6.

*30. Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг уполномоченных органов и специализированных организаций по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости.*

Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» установлено, что государственная регистрация прав на недвижимое имущество и сделок с ним представляет собой юридический акт признания и подтверждения государством возникновения, ограничения (обременения), перехода или прекращения прав на недвижимое имущество в соответствии с ГК РФ.

В соответствии с указанным Федеральным законом к недвижимому имуществу, права на которое подлежат государственной регистрации, относятся: земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все объекты, которые связаны с землей так, что их перемещение без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, жилые и нежилые помещения, леса и многолетние насаждения, предприятия как имущественные комплексы и др.

С 1 января 2005 г. за государственную регистрацию прав на недвижимость должна взиматься государственная пошлина, размеры которой установлены гл. 25<sup>3</sup> «Государственная пошлина» НК РФ.

Например, в соответствии с гл. 25<sup>3</sup> НК РФ за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество организациями должна уплачиваться государственная пошлина в размере 7500 руб.

Уплата государственной пошлины за регистрацию прав на объекты недвижимости должна производиться авансом.

В соответствии с п. 4 ст. 16 Федерального закона № 122-ФЗ документ об уплате государственной пошлины предъявляется вместе с заявлением о государственной регистрации прав и документами о правах на недвижимое имущество.

Заявителю выдается расписка в получении документов на государственную регистрацию прав на недвижимое имущество с указанием *даты представления* документов и их перечня. Расписка подтверждает принятие документов на государственную регистрацию прав и служит документом, отражающим дату представления документов на регистрацию.

Сделка по объекту недвижимости считается зарегистрированной со дня внесения записи о сделке или праве в Единый государственный реестр прав (ЕГРП). Проведенная государственная регистрация возникновения прав на недвижимое имущество удостоверяется свидетельством о государственной регистрации прав.

Для целей бухгалтерского учета регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объекты основных средств, должны учитываться в их первоначальной стоимости и поэтому не признаются расходами организации.

В общем случае платежи за регистрацию прав на объекты недвижимости (государственная пошлина) должны отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При принятии объекта недвижимости к учету после регистрации прав на него фактические затраты (в том числе государственная пошлина), учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», относятся на дебет счета 01 «Основные средства».

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета платежи за регистрацию прав на объекты недвижимости в первоначальную стоимость этих объектов не включаются и должны учитываться в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Таким образом, в отличие от бухгалтерского учета в налоговом учете платежи за регистрацию прав на недвижимость не капитализируются, а учитываются одновременно в составе расходов организации.

*31. Расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации.*

По данной статье расходов учитываются работы и услуги непроизводственного характера, которые выполняются в соответствии с заключенными договорами. Подтверждающими документами в данном случае служат акты приемки-сдачи выполненных работ (оказанных услуг), расходные кассовые ордера и т.п.

При приобретении работ и услуг производственного характера, выполняемых индивидуальными предпринимателями, указанные затраты относятся к материальным расходам.

Работы и услуги непроизводственного характера, выполняемые индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

*32. Расходы сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах.*

*33. Расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и/или реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания.*

*34. Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах установленных сроков (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции, списываемой организациями, осуществляющими производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции (в пределах установленных норм).*

Эти потери могут списываться организациями, осуществляющими производство продукции средств массовой информации и книжной продукции в соответствии с установленными сроками и нормами их списания.

Списание указанной выше продукции средств массовой информации и книжной продукции производится в пределах не более **10%** стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции.

Кроме того, для целей налогообложения прибыли принимаются расходы на списание и утилизацию только этих 10% бракованной, утратившей товарный вид и нерезализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Расходом признается стоимость продукции средств массовой информации и книжной продукции, не реализованной в течение следующих сроков:

- для периодических печатных изданий - в пределах срока до выхода следующего номера соответствующего периодического печатного издания;
- для книг и иных неперидических печатных изданий - в пределах 24 месяцев после выхода их в свет;
- для календарей (независимо от их вида) - до 1 апреля года, к которому они относятся.

Указанные потери списываются в бухгалтерском учете по Дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 43 «Готовая продукция».

Подтверждающим документом служит акт по списанию указанной выше продукции с указанием причин списания и т.п.

**35. Взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ.**

Учет данных расходов и их документальное оформление подробно изложены в гл. 8.

**36. Потери от брака.**

**Производственный брак** - это продукция, не соответствующая по качеству стандартам, техническим условиям и другой нормативно-технической документации из-за наличия дефектов.

Брак является непроизводительным расходом материальных и трудовых ресурсов.

В зависимости от вида брака его подразделяют:

- на исправимый (частичный) брак;
- на неисправимый (окончательный, полный) брак.

К исправимому браку относится продукция, которую технически возможно и экономически целесообразно исправить.

Неисправимый брак - это продукция с такими дефектами, устранение которых невозможно и экономически невыгодно.

По месту обнаружения различают внутренний и внешний брак.

Внешним браком считается продукция, возвращенная покупателем.

Внутренний брак это брак, обнаруженный в организации до отправки продукции к покупателю.

Выявленный брак оформляется извещениями или актами, составляемыми работниками отдела технического контроля или аналогичных служб.

Производственный брак может возникнуть по вине рабочих, разработчиков продукции, поставщиков сырья и материалов и др.

Потери организации от частичного брака складываются из следующих расходов, связанных с исправлением брака:

- дополнительный расход материалов;
- заработная плата работников, исправляющих брак;
- сумма начислений на заработную плату работников, исправляющих брак (единный социальный налог и др.);
- часть общехозяйственных расходов, приходящаяся на расходы по исправлению брака.

Учет потерь от брака в производстве ведется на активном счете 28<sup>а</sup> «Брак в производстве».

По дебету счета 28 «Брак в производстве» отражается себестоимость окончательного брака и расходы по исправлению частичного брака.

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, взысканные с виновников брака, возмещенные поставщиками недоброкачественного сырья и материалов, стоимость отходов по цене возможного использования, а также суммы, списываемые на затраты производства как потери от брака.

Разницу между затратами на брак и возмещенными суммами принято называть *потерями от брака*.

Затраты по исправлению частичного брака отражаются в учете по дебету счета 28 и кредиту счетов 10 «Материалы» (на стоимость материалов, израсходованных на исправление брака), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на величину заработной платы рабочих, производивших исправление брака), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на величину единого социального налога) и т.д.

Суммы, удержанные с виновников брака (рабочих, поставщиков сырья и материалов), отражаются по кредиту счета 28 и соответственно дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»). Стоимость отходов от забракованной продукции по цене возможного использования отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 28.

Потери от брака списываются со счета 28 «Брак в производстве» в дебет счетов по учету затрат на производство (счета 20, 23).

Если брак является полным (неисправимым), то потери от брака складываются из расходов на материал, израсходованный для изготовления бракованной продукции, заработную плату работников, изготовивших бракованную продукцию, начисления на суммы этой заработной платы, содержание и эксплуатацию оборудования, общехозяйственные расходы (в соответствующей доле) и др.

*37. Расходы, связанные с содержанием помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, расходы на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи).*

*38. Расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями.*

*39. Платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности.*

Указанные расходы принимаются к учету при условии, что работодателями заключены договоры со страховыми организациями, которые имеют лицензии, выданные в соответствии с законодательством РФ, на осуществление соответствующего вида деятельности.

Учет расходов, указанных в пунктах 38, 39, подробно изложен в гл. 8.

*40. Другие расходы, связанные с производством и/или реализацией.*

К другим расходам, связанным с производством и/или реализацией, в частности, относятся *расходы будущих периодов*, сформированные в следующем порядке:

- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и/или опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;
- расходы на приобретение лицензий на осуществление отдельных видов деятельности в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

*41. Расходы на ремонт основных средств, произведенные организацией, также рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.*

Учет расходов на ремонт основных средств и их документальное оформление подробно изложены в гл. 5.



## 5. ПОРЯДОК ПРИНЯТИЯ К УЧЕТУ И ПРИЗНАНИЯ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Для целей бухгалтерского учета расходы по обычным видам деятельности *принимаются к учету* в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком или иным контрагентом.

Если цена не указана в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией.

Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и/или кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

В случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных, единицах), величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом возникающих суммовых разниц.

В соответствии с нормами ПБУ 10/99 расходы *признаются в учете* при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной) и от намерения получить выручку *ты* иные доходы.

Расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности т.е. по принципу начисления).

В то же время, если организацией принят порядок признания выручки от продажи продукции не по мере передачи-прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Порядок признания расходов для целей налогового учета установлен гл. 25 НК РФ в зависимости от используемого метода признания выручки от продажи продукции (метода начисления или кассового метода).

Для целей налогового учета, если организация использует метод начисления, то расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, *независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.*

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются организацией самостоятельно.

Расходы организации, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов организации.

При этом датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенную продукцию;
- дата подписания организацией акта приемки-передачи услуг (работ) ~ для услуг (работ) производственного характера.

Расходы на оплату труда признаются в качестве расходов ежемесячно, исходя из сумм начисленных в установленном порядке расходов на оплату труда.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации, рассчитываемой в соответствии с установленным порядком.

Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты с учетом особенностей, предусмотренных ст. 260 НК РФ.

Датой осуществления прочих расходов, в частности, признается:

- 1) дата начисления налогов (сборов);
- 2) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления организации документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для расходов:
  - в виде сумм комиссионных сборов;
  - в виде расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);
  - в виде арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
  - в виде иных подобных расходов;
- 3) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) организации - для расходов:
  - в виде сумм выплаченных подъемных;

- в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

4) дата утверждения авансового отчета - для расходов:

- на командировки;
- содержание служебного транспорта;
- представительские расходы;
- иные подобные расходы.

Если организация использует кассовый метод, то расходами организации признаются затраты после их *фактической* оплаты.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета организации, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного организацией амортизируемого имущества, используемого в производстве;

- расходы на уплату налогов (сборов) учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты организацией. При наличии задолженности по уплате налогов (сборов) расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда организация погашает указанную задолженность.

Организации, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения прибыли в составе расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации должны отражаться с подразделением на себестоимость проданной продукции, коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы, а в случае возникновения - чрезвычайные расходы.

В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

## **6. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

Синтетический учет затрат на производство продукции осуществляется по конкретной системе или схеме учета затрат, состоящей, как правило, из пяти этапов, выполняемых в определенной последовательности.

На *первом этапе* осуществляется отражение в учете всех произведенных первичных затрат на счетах учета затрат на производство.

На этих счетах на основе первичных учетных и расчетных документов отражаются материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов, прочие расходы, связанные с производством продукции.

Фактически произведенные затраты группируются по видам производства (основное или вспомогательные производства), по цехам, по видам продукции, по статьям расходов (общепроизводственные и общехозяйственные расходы) и др.

При этом все расходы отражаются по дебету соответствующих счетов учета затрат на производство в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и др.

*Прямые затраты* основного производства по изготовлению продукции отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

Аналогично отражаются прямые затраты вспомогательных производств, но по дебету счета 23 «Вспомогательные производства».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном (вспомогательном) производстве при изготовлении продукции	20 (23)	02
2	Начислена амортизация по объекту НМА, используемому в основном (вспомогательном) производстве	20 (23)	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного (вспомогательного) производства	20 (23)	10-1
4	Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20	21
5	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного (вспомогательного) производства	20 (23)	60
6	Начислены единый социальный налог (ЕСН) и страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного (вспомогательного) производства	20 (23)	69
7	Начислена оплата труда работникам основного (вспомогательного) производства	20 (23)	70

Затраты такого же вида, относящиеся к расходам, связанным с обслуживанием и управлением производством, отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» аналогичными проводками.

Затраты такого же вида, относящиеся к расходам, связанным с управлением организацией и т.п., отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» аналогичными проводками.

Расходы по исправлению брака отражаются по дебету счета 28 «Брак в производстве» следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	28	10
2	Отражена задолженность поставщикам за услуги, оказанные ими при исправлении брака	28	60
3	Начислены ЕСН и страховые взносы от сумм оплаты труда работников, занятых исправлением брака	28	69
4	Начислена оплата труда работникам, занятым исправлением брака	28	70
5	Списаны с подотчетных лиц суммы, оплаченные ими за наличный расчет и связанные с возвратом забракованной продукции	28	71

Расходы, произведенные за счет созданных резервов предстоящих расходов (на оплату отпусков работников, на ремонт основных средств и т.д.), отражаются по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Расходы будущих периодов, произведенные в отчетном периоде, отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов (счет 10), расчетов с поставщиками (счет 60), расчетов с разными дебиторами и кредиторами (счет 76) и др.

На *втором этапе* осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению.

Вначале распределяются фактические затраты вспомогательных производств между основным производством и обслуживающими и управленческими службами организации.

Распределение затрат вспомогательных производств отражается в учете по кредиту счета 23 следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных основному производству	20	23
2	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных на общепроизводственные нужды	25	23
3	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенных на общехозяйственные нужды	26	23

Затем на этом этапе распределяются расходы будущих периодов, относящиеся к данному отчетному периоду.

Данное распределение отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 97 «Расходы будущих периодов» и дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На *третьем этапе* в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Распределение этих расходов осуществляется по видам продукции основного производства. В бухгалтерском учете списание общепроизводственных расходов на себестоимость продукции отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Порядок распределения косвенных общепроизводственных расходов между видами продукции устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

В настоящее время используется следующий порядок распределения косвенных расходов:

- пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;
- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально выручке от реализации продукции.

Выбранный метод распределения косвенных общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

В бухгалтерском учете списание общехозяйственных расходов на себестоимость продукции отражается по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Списание общехозяйственных расходов можно осуществить одним из двух способов:

- путем распределения косвенных общехозяйственных затрат между объектами калькуляции;
- путем списания косвенных общехозяйственных затрат в полном объеме в конце отчетного периода в качестве условно-постоянных затрат.

По первому способу эти расходы, собранные в течение месяца на счете 26, при распределении списываются по окончании месяца в дебет счета 20 в порядке, установленном для распределения общепроизводственных расходов.

По второму способу указанные расходы в качестве условно-постоянных могут в полном объеме списываться в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Выбранный метод списания общехозяйственных расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

При наличии брака в производстве предусматривается *четвертый этап*, на котором выявляются окончательные потери от брака и списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 20 «Основное производство».

В результате последовательного выполнения этих четырех этапов на счете 20 «Основное производство» оказываются собранными все прямые и косвенные затраты на производство продукции за месяц.

Собранные затраты позволяют на *пятом*, завершающем, этапе определить фактическую себестоимость произведенной продукции.

Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода.

**Незавершенным производством** считается продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия некомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов производства и остатки полуфабрикатов собственного производства.

Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка незавершенного производства производится путем его инвентаризации.

При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве;
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена. Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания или перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительным-монтажным работам - с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания. Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, и по ним составляются отдельные описи.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в описи незавершенного производства не включаются и фиксируются в отдельных описях.

В бухгалтерском балансе остатки незавершенного производства рекомендуется оценивать следующим образом:

- а) незавершенное производство в массовом и серийном производстве:
  - по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
  - по прямым статьям затрат;
  - по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов;
- б) незавершенное производство при единичном производстве продукции по фактически произведенным затратам.

. Пример оценки незавершенного производства по фактической производственной себестоимости приведен в таблице (цифры в примере условные).

<b>Статьи</b> калькуляции	<b>Сумма, руб.</b>
1. Материалы	32 400
2. Покупные полуфабрикаты	8 120
3. Заработная плата производственных рабочих	70 000
4. Единый социальный налог от заработной платы (26%)	18 200
ИТОГО прямых затрат	128 720
5. Общепроизводственные расходы (30% от прямых затрат)	38 616
6. Общехозяйственные расходы (20% от прямых затрат)	25 744
ИТОГО фактическая производственная себестоимость незавершенного производства	193 080

После суммирования затрат на производство за отчетный месяц и определения остатков незавершенного производства можно рассчитать фактическую производственную себестоимость готовой продукции по ее отдельным видам, т.е. осуществить калькулирование себестоимости готовой продукции.

### **6.1. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции**

Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции осуществляются различными методами и способами, использование которых зависит от вида производства, наличия незавершенного производства, особенностей выпускаемой продукции, количества производимой продукции и др.

Метод калькулирования предполагает определенную систему учета производственных затрат, при которой определяются фактическая себестоимость всего выпуска продукции и единицы продукции.

Выбор метода калькулирования себестоимости готовой продукции связан с технологией производства, его организацией, особенностями выпускаемой продукции.

Основными методами учета затрат являются позаказный и попроцессный методы. Остальные методы, как правило, представляют собой разновидности названных методов.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется позаказный метод. Основная область применения позаказного метода - это индивидуальное и мелкосерийное производство, а также вспомогательные производства.

В остальных случаях более предпочтителен попроцессный метод. Основная область применения попроцессного метода - это массовые производства с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, а также в добывающие отрасли промышленности и энергетика.

При *позаказном* методе учет производственных затрат ведут по отдельным производственным заказам. При этом прямые расходы отражаются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда и счетов учета материальных запасов и др. и учитываются в себестоимости конкретных заказов.

Для этого каждому из заказов присваивается шифр (номер). Эти шифры проставляются в первичных документах, что позволяет группировать расходы непосредственно по заказам. На каждый заказ открывается калькуляционная карта.

При *попроцессном* методе учет производственных затрат ведется по отдельным процессам в изготовлении продукции как составной части всего процесса производства.

Данный метод используется, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

При использовании попроцессного метода собираются не затраты заказов, а затраты цехов, которые относятся на все единицы продукции, проходящие через цех за определенный период времени.

В настоящее время применяются такие методы калькулирования себестоимости продукции, как нормативный способ калькулирования, способ суммирования затрат, способ прямого расчета, комбинированный способ калькулирования и др.

В целях понимания сути процесса калькулирования фактической производственной себестоимости продукции способом суммирования затрат, широко применяемым в различных отраслях (добывающих отраслях, энергетике, машиностроении и т.д.).

При применении данного способа калькулирование фактической производственной себестоимости продукции осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ФПС}_{\text{гп}} = \text{НЗП}_{\text{нп}} + \text{ФЗ}_{\text{оп}} - \text{ПБ}_{\text{оп}} - \text{НЗП}_{\text{кп}}$$

где  $\text{ФПС}_{\text{гп}}$  – фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции;

$\text{НЗП}_{\text{нп}}$  – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода;

$\text{ФЗ}_{\text{оп}}$  – фактические затраты на производство за отчетный период;

$\text{ПБ}_{\text{оп}}$  – потери от производственного брака за отчетный период;

$\text{НЗП}_{\text{кп}}$  – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Себестоимость единицы готовой продукции рассчитывается путем деления фактической производственной себестоимости всей продукции на количество единиц продукции:

$$\text{С}_{\text{егп}} = \text{ФПС}_{\text{гп}} / \text{К}_{\text{егп}}$$

где  $\text{С}_{\text{егп}}$  – себестоимость единицы готовой продукции;

$\text{К}_{\text{егп}}$  – количество единиц готовой продукции в натуральных измерителях.

Такие расчеты производятся по каждому виду произведенной продукции.

Выпущенная готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемосдаточных накладных, актов и других аналогичных документов.

При этом себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция».

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости, то возможны два варианта учета:

– с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;

– без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Счет 40 используется организацией при необходимости. Например, организация в течение отчетного периода может учитывать поступающую на склад готовую продукцию по нормативной (плановой) себестоимости, а по окончании отчетного периода определять фактическую себестоимость готовой продукции.

Готовая продукция в конечном итоге учитывается на счете 43 «Готовая продукция», а выявленные на счете 40 отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости списываются на счет 90 «Продажи».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации (учет готовой продукции при ее принятии к бухгалтерскому учету подробно изложен в гл. 10).



Рассмотрим конкретный пример калькулирования себестоимости продукции путем суммирования производственных затрат при условии распределения косвенных затрат между отдельными видами продукции.

Пример. Допустим, что организация за отчетный месяц изготовила в основном производстве два вида продукции: продукцию **А** в количестве 1000 шт. и продукцию **В** в количестве 500 шт. Также примем, что готовая продукция принимается к учету по счету 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости.

В организации имеется вспомогательное производство, вырабатывающее тепловую энергию. Эта энергия используется для технологических целей в основном производстве, а также для отопления других подразделений организации (обслуживающие цеха, помещения аппарата управления). Затраты вспомогательного производства составили за отчетный месяц 48 080 руб. и списываются по количеству потребленной подразделениями тепла (основное производство - 30 000 руб., обслуживающие цеха - 15 000 руб., на нужды аппарата управления - 3080 руб.).

Для упрощения примера будем считать, что остатков незавершенного производства на начало и конец месяца не имеется.

Кроме того, допустим, что за отчетный месяц организацией были произведены следующие производственные затраты (см. табл. 3):

Таблица 3

№ п/п	Наименование затрат	Сумма затрат, руб.	
		продукция <b>А</b>	продукция <b>В</b>
1	2	3	4
1	<b>Отпущены материалы:</b> - на изготовление продукции; - на обслуживание производства; - на общехозяйственные нужды Отпущено <i>сырье</i> (уголь) на нужды вспомогательного производства	400 000	600 000
		50 000	
		10 000	
		22 880	
2	Отражена <i>стоимость работ сторонних организаций</i> , потребленных при изготовлении продукции	50 000	75 000
3	<b>Начислена оплата труда:</b> - производственным рабочим; - обслуживающему персоналу; - управленческому персоналу; - работникам вспомогательного производства	100 000	150 000
		60 000	
		30 000	
		20 000	
4	<b>Начислен единый социальный налог (ЕСН) от сумм оплаты труда (26%):</b> - производственных рабочих; - обслуживающего персонала; - управленческого персонала; - работников вспомогательного производства	26 000	39 000
		15 600	
		7800	
		5200	
5	<b>Начислена амортизация основных средств:</b> - производственного назначения; - общепроизводственного назначения; - общехозяйственного назначения	14 400	21 600
		6840	
		3000	
6	<b>Произведены прочие расходы:</b> - на общепроизводственные нужды; - на общехозяйственные нужды	5000	
		11 320	
7	Итого прямых затрат основного производства	590 400	885 600
8	Итого затрат вспомогательного производства	48 080	
9	Итого общепроизводственных затрат	137 080	
10	Итого общехозяйственных затрат	62 120	

Все прямые затраты основного производства в общей сумме 1 476 000 руб. должны быть отражены по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражены прямые производственные затраты по изготовлению продукции А	20	02, 10, 60, 69, 70	590 400
2	Отражены прямые производственные затраты по изготовлению продукции В	20	02, 10, 60, 69, 70	885 600

Затраты вспомогательного производства в сумме 48 080 руб. должны быть отражены по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. и по окончании отчетного месяца в порядке распределения должны быть списаны на потребителей тепла:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражены затраты вспомогательного производства	23	10, 69, 70	48 080
2	Списана фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств, отпущенных основному производству	20	23	30 000
3	Списана фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств, отпущенных на общепроизводственные нужды	25	23	15 000
4	Списана фактическая себестоимость услуг вспомогательных производств, отпущенных на общехозяйственные нужды	26	23	3080

Стоимость услуг вспомогательных производств, отнесенных на основное производство, далее распределяется по видам продукции пропорционально прямым затратам и составит:

- для продукции А - 12 000 руб.  $(30\ 000 : 1\ 476\ 000 \times 590\ 400)$ ;
- для продукции В - 18 000 руб.  $(30\ 000 : 1\ 476\ 000 \times 885\ 600)$ .

Общепроизводственные расходы с учетом услуг вспомогательных производств составят 152 080 руб.  $(137\ 080 + 15\ 000)$ . Общехозяйственные расходы с учетом услуг вспомогательных производств составят 65 200 руб.  $(62\ 120 + 3080)$ .

Всего сумма косвенных затрат (общепроизводственных и общехозяйственных расходов) составит 217 280 руб.  $(152\ 080 + 65\ 200)$ .

Далее необходимо выбрать базу для распределения косвенных расходов между объектами калькуляции и произвести распределение косвенных затрат. Допустим, что эти расходы распределяются между отдельными видами продукции пропорционально сумме прямых затрат. При таком распределении косвенные затраты распределяются между обоими видами продукции следующим образом:

Виды продукции	База распределения	Косвенные затраты	
	Прямые затраты	Процент распределения	Сумма по видам продукции, руб.
А	590 400	$(590400:1\ 476\ 000) \times 100 = 40\%$	$(217\ 280 \times 40\%): 100\% = 86\ 912$
В	885 600	$(885600:1476000) \times 100 = 60\%$	$(217\ 280 \times 60\%): 100\% = 130\ 368$

После определения этих данных составляются калькуляции для определения фактической себестоимости всего выпуска обоих видов продукции А и В и себестоимости единицы каждого вида продукции.

**Калькуляция фактической себестоимости продукции А**

№ п/п	Наименование затрат	Сумма затрат, руб. коп.	
		на весь выпуск (1000 шт.)	на единицу продукции
1	Стоимость отпущенных материалов	400 000	400,00
2	Стоимость услуг сторонних организаций	50 000	50,00
3	Оплата труда производственных рабочих	100 000	100,00
4	ЕСН от сумм оплаты труда рабочих	26 000	26,00
5	Суммы начисленной амортизации	14 400	14,40
6	Затраты вспомогательного производства	12 000	12,00
7	Косвенные затраты	86 912	86,92
ИТОГО фактическая производственная себестоимость продукции		689 312	689,32

**Калькуляция фактической себестоимости продукции В**

№ п/п	Наименование затрат	Сумма затрат, руб. коп.	
		на весь выпуск (500 шт.)	на единицу продукции
1	Стоимость отпущенных материалов	600 000	1 200,00
2	Стоимость услуг сторонних организаций	75 000	150,00
3	Оплата труда производственных рабочих	150 000	300,00
4	ЕСН от сумм оплаты труда рабочих	39 000	78,00
5	Суммы начисленной амортизации	21 600	43,20
6	Затраты вспомогательного производства	18 000	36,00
7	Косвенные затраты	130 368	260,74
ИТОГО фактическая производственная себестоимость продукции		1 033 968	2067,94

Наконец, фактическая себестоимость готовой продукции списывается со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция»:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Принята на учет готовая продукция А по фактической производственной себестоимости	43	20	689 312
2	Принята на учет готовая продукция В по фактической производственной себестоимости	43	20	1 033 968

**7. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

Сводный учет затрат на производство с целью определения фактической себестоимости готовой продукции можно пояснить на примере применения журнально-ордерной формы бухгалтерского учета.

Сводный учет затрат на производство при применении журнально-ордерной формы учета ведется в журнале-ордере № 10.

Вначале произведенные затраты отражают в различных ведомостях, где они группируются по видам продукции и по цехам. При отсутствии цеховой структуры сводный учет затрат на производство ведется по видам продукции.

Учет затрат цехов основного и вспомогательных производств осуществляется в ведомостях №12, учет потерь в производстве осуществляется в ведомостях № 14, учет общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и резерва предстоящих расходов - в ведомостях № 15.

Указанные ведомости составляют на основании различных разработочных таблиц: раз-  
:зооточной таблицы № 1 «Распределение заработной платы и расхода материалов в про-  
кшленности», разработочной таблицы № 6 «Расчет амортизации основных средств  
з промышленности» и др.

Итоговые данные, сформированные в указанных ведомостях, переносятся в журнал-  
:дер № 10.

В случаях, когда ведомости № 12 составлялись по цехам или группам цехов, данные  
переносятся отдельно из каждой соответствующей ведомости.

Все расчетные, а также конечные показатели о затратах на производство по экономи-  
-еским элементам и себестоимости выпущенной организацией продукции показываются  
в журнале-ордере № 10 в специальных таблицах.

Данный журнал-ордер позволяет подразделять затраты на следующие два вида:

- затраты по экономическим элементам (суммы по счетам 02, 05, 10, 69, 70 и др.);
- комплексные затраты (суммы по счетам 20, 23, 28, 96, 97).

Для получения общей суммы затрат на производство по элементам исключают внут-  
-ренние обороты по перечислению затрат с одних производственных счетов на другие (спи-  
-сание с кредита счетов 23, 25, 26 на счет 20). Аналогично исключаются внутренние оборо-  
-ты по расходам будущих периодов и резервам предстоящих расходов.

Журнал-ордер № 10 имеет продолжение в виде журнала-ордера № 10/1, в котором ве-  
-дется учет затрат на производство, не включенных в журнал-ордер № 10.

Журнал-ордер № 10/1 содержит перечень тех же кредитуемых счетов, что и журнал-  
:дер № 10, но учитывает также и операции по дебету любого счета, за исключением про-  
-изводственных счетов.

В конечном итоге в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые данные из журнала-  
-рдера № 10, и тем самым фиксируется общая сумма оборотов по кредиту счетов по учету  
-материальных, трудовых и иных ресурсов и расходов.

Эти данные впоследствии служат основанием для записи оборотов в Главную книгу.

При использовании ЭВМ сводный учет производственных затрат можно осуществлять  
-утом применения различных программ их учета.

## **8. УЧЕТ ЗАТРАТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ**

В состав производственной организации могут входить объекты непромышленной  
-сферы, не связанные с производством продукции (работ, услуг).

К таким объектам относят обслуживающие производства и хозяйства организации,  
-объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы (далее - обслуживающие  
-производства и хозяйства).

Бухгалтерский учет затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и  
-оказанием услуг (далее - продукции) обслуживающими производствами и хозяйствами  
-организации, осуществляется в том же порядке, что и для продукции основного производ-  
-ства.

Для учета затрат, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием  
-услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации, используется актив-  
-ный счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации об-  
-служивающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана с производством  
-продукции (выполнением работ, оказанием услуг), явившихся целью создания данной ор-  
-ганизации:

- жилищно-коммунального хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачеч-  
-ных, бань и т.п.);
- пошивочных и других мастерских бытового обслуживания;
- столовых и буфетов; \*
- детских дошкольных учреждений (садов, яслей);
- домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-  
-просветительного назначения.

Все затраты, включаемые в себестоимость продукции обслуживающих производств и хозяйств, аналогично порядку, принятому для продукции основного производства, целесообразно подразделять на прямые и косвенные расходы.

По дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств для нужд обслуживающих производств и хозяйств.

Прямые расходы учитываются по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Расходы вспомогательных производств в порядке распределения списываются на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Распределение затрат вспомогательных производств может осуществляться пропорционально прямой заработной плате производственного персонала, занятого в данном виде деятельности, пропорционально сумме прямых затрат по данному виду деятельности в общей сумме прямых затрат и др.

Выбранный метод распределения указанных расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

По кредиту счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Эти суммы списываются с кредита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счетов:

- учета материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами (счета 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция»);
- учета затрат подразделений - потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (счета 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»);
- 90 «Продажи» (при продаже сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами) и др.

Остаток по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

В большинстве случаев деятельность обслуживающих производств и хозяйств убыточна.

В бухгалтерском учете все суммы убытков, полученных по объектам обслуживающих производств и хозяйств организации, объектам жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы учитываются в общем порядке и отражаются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Последовательность рассмотренных операций может быть отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Начислена амортизация по объекту ОС, используемому в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	02
2	Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
3	Отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств стоимость выполненных работ (услуг), осуществленных сторонними организациями	29	60

1	2	3	4
4	Отражена оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств и суммы ЕСН	29	69, 70
5	Часть расходов вспомогательных производств в порядке распределения отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	29	23
6	Отражена продажная стоимость продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств	62	90-1
7	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателям продукции (работ, услуг)	90-3	68-1
8	Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг)	90-2	29
9	Определен финансовый результат (убыток) от поступлений, связанных с реализацией продукции (работ, услуг)	99	90-9
10	Получена оплата за реализованную продукцию (работы, услуги)	51	62

#### 9. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

На малых предприятиях учет всех видов производственных затрат ведется только на одном счете - на счете 20 «Основное производство».

Учет затрат на производство продукции ведется малым предприятием в разрезе видов затрат (на оплату труда, материалы, амортизация и др.) по объектам учета, которыми могут быть затраты в целом по предприятию, по видам продукции (работам, услугам), местам производства продукции (работ, услуг), лицам, ответственным за производство, и т.п.

В случае наличия условно-постоянных расходов малое предприятие списывает общехозяйственные расходы ежемесячно полностью на затраты реализованной продукции (работ, услуг). Затраты на проведение всех видов ремонтов основных средств в случае их проведения собственными силами включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим видам затрат (материалы, оплата труда и др.), а в случае проведения работ подрядным способом - включаются в состав общехозяйственных расходов.

Для аналитического и синтетического учета затрат по производству продукции (выполнению работ, оказанию услуг), учитываемых на счете 20 «Основное производство», применяется «Ведомость учета затрат на производство» по форме № В-3.

Учет затрат на производство продукции (работ, услуг) организуется по производствам в разрезе выпускаемой продукции (работ, услуг).

Затраты по дебету счета 20 «Основное производство» собираются с кредита разных счетов на основании данных, содержащихся в других ведомостях, и непосредственно из отдельных первичных документов.

В одной ведомости можно вести отдельный учет затрат на производство продукции (работ, услуг) по их видам и на управление производством (накладные расходы).

По окончании месяца и подсчета всех затрат итоговая сумма затрат на управление может быть распределена по видам произведенной продукции или полностью списана на затраты реализованной продукции, работ и услуг.

При списании затрат на реализованную продукцию (работы, услуги) они относятся в дебет счета 90 «Продажи».

На малых предприятиях при принятии к учету готовой продукции вместо счета 43 «Готовая продукция» предусмотрено использование счета 41 «Товары».

По определении затрат на законченную производством продукцию (работы, услуги) выявляется фактическая их себестоимость, которая списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет соответствующих счетов по направлениям использования продукции (работ, услуг) - на склад (счет 41 «Товары»), реализацию (счет 90 «Продажи») и др.

Затраты, приходящиеся на незаконченную продукцию, числятся на счете 20 «Основное производство» в разрезе производств (видов продукции) как незавершенное производство.

Остатки незавершенного производства на начало месяца показываются в ведомости согласно соответствующим данным ведомости по форме № В-3 за прошлый месяц, а остаток на конец месяца определяется по актам инвентаризации незавершенного производства или по учетным данным.

### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 91н.

5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 № 91н.

6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2001 № 135н.

8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

11. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

12. Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ «О техническом регулировании».

13. Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (с учетом последующих изменений и дополнений).

14. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н.

## **Глава 10. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ**

### **А. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенной для продажи.

Движение готовой продукции в организации, как правило, состоит из двух основных стадий:

- поступления готовой продукции на склад;
- отгрузки (отпуска) готовой продукции покупателям (заказчикам) в порядке реализации (продажи) или при ином ее выбытии.

#### **1. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА СКЛАД**

Готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемо-сдаточных накладных, актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр документа предназначен для сдатчика готовой продукции, другой остается на складе.

На готовую продукцию, поступившую на склад, заводится карточка складского учета.

На учет готовой продукции распространяются все основные положения по учету материально-производственных запасов. В частности, учет готовой продукции на складах осуществляется в том же порядке, что и при учете материалов.

Для хранения готовой продукции создаются, как правило, отдельные склады готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя, (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных (натуральных) и стоимостных показателях.

Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и т.д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с отдельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, и т.д.

Прием, хранение, отпуск и учет готовой продукции по каждому складу возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующего складом, кладовщика и др.). Эти лица несут ответственность за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенной им готовой продукции, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску.

С указанными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Порядок инвентаризации готовой продукции аналогичен порядку инвентаризации материалов.



## 2. ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Нормами ПБУ 5/01 установлено, что готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции (учет, затрат на производство и исчисление фактической себестоимости готовой продукции подробно изложены в гл. 9).

В соответствии с пп. 204, 205 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов готовая продукция может отражаться в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

**Плановая себестоимость** представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из средних норм затрат на производство соответствующих видов продукции за отчетный период.

**Нормативная себестоимость** представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из действующих в организации норм на определенную дату.

Остатки готовой продукции на складах на конец или начало отчетного периода также могут оцениваться в аналитическом и синтетическом учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости.

Оценка отгруженной (отпущенной) продукции отражается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- по полной фактической себестоимости;
- по полной нормативной (плановой) себестоимости.

Полная фактическая себестоимость или полная нормативная (плановая) себестоимость включают наряду с производственной себестоимостью *затраты, связанные с реализацией продукции.*

Учет затрат, связанных с реализацией готовой продукции, учитывается на счете 44 «Расходы на продажу» и рассмотрен в гл. 9.

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляется на активном счете 43 «Готовая продукция». По дебету этого счета отражается поступление готовой продукции на склад при любом способе учета готовой продукции.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29).

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, то возможны два варианта учета:

- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

<sup>1</sup> В случае неприменения счета 40 на синтетическом счете 43 готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости, а в аналитическом учете - по нормативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам.

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость;
- нормативная себестоимость;
- договорные цены;
- другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения факти-

ческой 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.

Если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то порядок учета будет следующим:

- по дебету счета 40 учитывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29);,
- по кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов выявляются отклонения фактической производственной себестоимости продукции, отражаемой по дебету счета 40, от нормативной (плановой) себестоимости, отражаемой по кредиту счета 40.

Отрицательные отклонения (превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью) представляет собой перерасход и свидетельствует об определенных нарушениях в технологии и организации производства, приводящих к повышению себестоимости продукции.

Положительные отклонения (превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью) представляют собой экономию и свидетельствуют о снижении себестоимости продукции.

Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) себестоимостью, списывается со счета 40 в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической себестоимостью, сторнируется по кредиту счета 40 и дебету счета 90 «Продажи».

Тем самым счет 40 ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости ее принятие к бухгалтерскому учету отражается следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Принята на учет готовая продукция, изготовленная в основном производстве	43	20
2	Принята на учет готовая продукция, изготовленная во вспомогательных производствах	43	23
3	Принята на учет готовая продукция, изготовленная в обслуживающих производствах и хозяйствах	43	29

При учете готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ее оприходование отражается следующими проводками:

№ п/п	, Со,	счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
2	Списаны фактические затраты на производство продукции	40	

1	2	3	4
3	Списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)	90	40

В аналитическом учете готовой продукции не должно допускаться ведение учета только в количественном выражении, без соответствующей стоимостной оценки.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции.

Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Применение варианта оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости в качестве учетной цены целесообразно при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 «Готовая продукция» может не приходоваться и должна учитываться на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

### 3. УЧЕТ ОТГРУЗКИ (ОТПУСКА) ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Отпуск (в том числе продажа) готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в соответствии с заключенными договорами и на основании соответствующих первичных учетных документов - накладных.

В качестве типовой формы накладной может использоваться форма № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

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 нормативно установленные обязательные реквизиты. Кроме того, накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой продукции, в том числе код продукции, сорт, размер, марку и т.п., 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 или грузов, требующих особых условий транспортировки) является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточное для осуществления контроля отгрузки (вывоза) готовой продукции.

Для этой цели Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов рекомендуется как один из вариантов следующая схема движения указанных первичных учетных документов (применительно к крупным и средним организациям):

- на складе готовой продукции или в отделе сбыта организации выписываются четыре экземпляра накладной;

- четыре экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;

- бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта организации, где один экземпляр остается у материально ответственного лица как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры. Третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

- при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) - у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);

- служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции;

- бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т.п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции с данными об ее фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции организация выписывает счета-фактуры установленной формы в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

#### 4. УЧЕТ ПРОДАЖ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Продажа готовой продукции относится к обычным видам деятельности организации.

Для целей бухгалтерского учета выручка от продажи готовой продукции определяется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления).

Готовая продукция считается реализованной (проданной) в момент ее отгрузки покупателю и переходом к нему права собственности на продукцию.

Продажа готовой продукции производится организациями по ценам, включающим налог на добавленную стоимость.

При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ.

Форма расчетов за отгруженную в пределах территории РФ готовую продукцию устанавливается условиями договора, однако, как правило, покупатели производят оплату полученной готовой продукции платежными поручениями.

При продаже готовой продукции окончательной целью является выявление финансового результата от операции по ее продаже на счетах бухгалтерского учета.

Финансовый результат от продаж готовой продукции ежемесячно выявляется на счете 90 «Продажи».

На данном счете обобщается информация о доходах и расходах, связанных с продажей готовой продукции, и формируется финансовый результат по ним.

На счете 90 «Продажи» отражаются:

- выручка от продажи готовой продукции (субсчет 90-1 «Выручка»);
- себестоимость готовой продукции и расходы на продажу (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»);
- налог на добавленную стоимость (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»);
- акцизы - при продаже подакцизной продукции (субсчет 90-4 «Акцизы»).

Для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продажи продукции за отчетный месяц используется субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»,

Финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка».

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки», где формируется конечный финансовый результат от всех видов деятельности организации.

В общем случае 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).

Кроме этого, нормативно установлены следующие особенности определения выручки готовой продукции:

1) при продаже продукции на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности;

2) величина поступления и/или дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров);

3) величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок);

4) величина поступления определяется также с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Выручка от продажи продукции признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
  - сумма выручки может быть определена;
  - имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (есть уверенность в том, что организация получит оплату деньгами или иным активом либо отсутствует неопределенность в отношении получения оплаты или актива);
  - право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены в связи с получением дохода от продажи продукции, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Перечисленные выше нормы распространяются и на другие обычные виды деятельности организаций, такие как продажа товаров, выполнение работ или оказание услуг сторонним юридическим или физическим лицам.

При соблюдении всех условий выручка от продажи готовой продукции отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»),

Одновременно с формированием дебиторской задолженности за покупателями относятся в дебет счета учета продаж:

- фактическая производственная себестоимость отгруженной (отпущенной) готовой продукции;
- налог на добавленную стоимость;
- расходы на продажу, подлежащие списанию на счет учета продаж согласно принятому в организации порядку распределения расходов на продажу;
- кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на счета учета финансовых результатов.

Фактическая себестоимость готовой продукции списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Одновременно по дебету субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» отражается НДС, причитающийся к получению от покупателя продукции.

При наличии расходов на продажу эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Расходы по транспортировке готовой продукции, выполненные сторонними организациями, не подлежащие оплате покупателями продукции, списываются с кредита счета учета расчетов в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, при частичном списании подлежат распределению расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, ежемесячно списываются полностью.

В зависимости от принятой учетной политики общехозяйственные расходы, отражаемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», могут списываться в качестве условно-постоянных непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Получение оплаты от покупателя Продукции отражается по дебету счетов учета денежных средств, а при исполнении обязательств неденежными средствами - счетов расчетов с поставщиками и подрядчиками, в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов.

Порядок синтетического учета операций по продаже готовой продукции (равно как и товаров, работ, услуг) зависит от выбранного организацией метода учета продажи продукции. Так как этот порядок одинаков для операций по продаже готовой продукции, товаров, работ, услуг, то в дальнейшем, когда речь будет идти о готовой продукции, при этом будут подразумеваться также и товары, и работы, и услуги.

Для организаций, выполняющих работы или оказывающих услуги, продукцией признаются выполненные (оказанные) ими для других организаций или физических лиц работы (услуги).

Налоговые аспекты. В отличие от бухгалтерского учета, для целей налогообложения прибыли организации могут определять выручку от продажи готовой продукции либо по моменту отгрузки продукции и предъявления расчетных документов покупателю (метод начисления), либо по моменту оплаты отгруженной продукции (кассовый метод).

Выбранный метод продажи готовой продукции или порядок признания доходов от реализации готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

При выборе *метода начисления* доходы (выручка) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженной продукции.

При выборе *кассового метода* доходы (выручка) признаются после поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу или после поступления иного имущества в оплату отгруженной продукции.

С 1 января 2002 г. для целей налогообложения по налогу на прибыль должен применяться один основной метод признания доходов от реализации - метод начисления.

Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации у которых в среднем за четыре квартала отчетного года сумма выручки от реализации продукции без учета налога на добавленную стоимость не превышает один миллион рублей за каждый квартал.

В соответствии с НК РФ для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу начисления, датой получения дохода признается дата реализации продукции (товаров, работ, услуг) независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в их оплату.

В соответствии с НК РФ для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по кассовому методу, датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и/или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг), а также погашение задолженности перед организацией иным способом.

Для целей налогового учета расходы, связанные с продажей готовой продукции, учитываются, т.е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Иными словами, организация вправе уменьшить доходы от реализации готовой продукции на сумму расходов, непосредственно связанных с ее реализацией (продажей).

Применительно к готовой продукции в состав этих расходов включаются фактическая себестоимость ее изготовления и расходы, связанные с ее продажей (расходы по хранению, транспортировке и т.п.).

Прибыль, полученная от продажи готовой продукции, подлежит обложению налогом на прибыль в общем порядке по ставке 24% .

Операции по продаже готовой продукции покупателям являются объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) готовой продукции (товаров, работ, услуг);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок готовой продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг).

При этом, если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок готовой продукции, то на день отгрузки готовой продукции в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Другими словами, при любом получении организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок готовой продукции организация обязана начислить налог на добавленную стоимость и уплатить его в бюджет.

Таким образом, с 1 января 2006 г. все организации для установления момента определения налоговой базы по НДС должны использовать метод начисления (по мере отгрузки).

В общем случае налоговая база при реализации организацией готовой продукции определяется как стоимость этой продукции, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизной продукции) и без включения в них НДС.

В соответствии со ст. 40 НК РФ за рыночную цену готовой продукции (товара) принимается цена готовой продукции (товара), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При реализации продукции по товарообменным (бартерным) операциям и реализации продукции на безвозмездной основе налоговая база по НДС определяется как стоимость указанной продукции, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизной продукции) и без включения в них НДС.

При отгрузке готовой продукции организация выписывает счет-фактуру в двух экземплярах, оригинал счета-фактуры передается покупателю, а второй экземпляр регистрируется в книге продаж организации.

При отгрузке готовой продукции начисление НДС отражается по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по НДС»).

Для данного случая операции по продаже готовой продукции (при списании общехозяйственных расходов в качестве условно-постоянных) отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена продажная стоимость отгруженной продукции согласно расчетным документам (включая НДС)	62	90-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю готовой продукции	90-3	68-1
3	Списана фактическая себестоимость отгруженной готовой продукции	90-2	43
4	Списаны расходы на продажу	90-2	44
5	Списаны в качестве условно-постоянных расходов общехозяйственные расходы	90-2	26
6	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
7	Получена оплата за проданную продукцию	51	62

В отдельных случаях, предусмотренных заключенными договорами, организация может получать от покупателей предварительную оплату, частичную оплату (аванс) под поставку готовой продукции.

В бухгалтерском учете суммы полученных авансов отражаются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (например, субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Суммы полученных авансов числятся на субсчете 62-2 «Расчеты по авансам полученным» до тех пор, пока покупателю не будет отгружена готовая продукция.

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок готовой продукции сумма НДС должна определяться расчетным методом. В этих случаях налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164 НК РФ (соответственно 10 и 18 процентов), к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки. Согласно ст. 171 НК РФ суммы НДС, исчисленные организацией с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок готовой продукции, подлежат вычету.

Начисление НДС с сумм полученных авансов отражается в учете по дебету счета 62 (Расчеты с покупателями и заказчиками) (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

После отгрузки готовой продукции и предъявления покупателю расчетных документов полученные авансы подлежат зачету при расчетах с покупателем готовой продукции.

Зачет полученных авансов отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (например, субсчет 62-1 «Расчеты с покупателями по оплате продукции»).

Одновременно с зачетом аванса сумма НДС, ранее начисленная с полученного аванса и перечисленная в бюджет, может быть предъявлена к вычету.

Вычет НДС отражается записью по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).



При получении авансов в счет предстоящих поставок готовой продукции поставщиком составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

Этот счет-фактура является основанием для уплаты в бюджет НДС исходя из суммы полученной предварительной оплаты.

Счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов в счет предстоящих поставок продукции, затем при отгрузке продукции в счет полученных авансов регистрируются ими в книге покупок с указанием соответствующей суммы налога на добавленную стоимость. Указанную в книге покупок сумму НДС организация может предъявить к вычету.

Пример 1. Допустим, что в марте текущего года организацией в счет поставки готовой продукции по договору купли-продажи была получена от покупателя частичная предварительная оплата в сумме 236 000 руб.

В апреле текущего года организация произвела согласно договору отгрузку готовой продукции покупателю на сумму 295 000 руб., включая НДС - 45 000 руб.

Себестоимость отгруженной продукции составила 200 000 руб.

Расходы, связанные с продажей (реализацией) продукции, составили 15 000 руб.

В апреле текущего года организацией была получена от покупателя оставшаяся часть оплаты за отгруженную продукцию в сумме 59 000 руб.

Для упрощения примера будем считать, что других операций в марте и апреле текущего года не было.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
Операции, отражаемые в учете в марте текущего года				
1	Получена частичная предварительная оплата (аванс) от покупателя продукции	51	62-2	236 000
2	Начислен НДС от суммы полученной предварительной оплаты (236 000 руб. x 18% : 118% = 36 000 руб.)	62-2	68-1	36 000
3	Перечислен в бюджет НДС	68-1	51	36 000
Операции, отражаемые в учете в апреле текущего года				
4	Отражена продажная стоимость отгруженной продукции согласно расчетным документам (включая НДС)	62-1	90-1	295 000
5	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю продукции	90-3	68-1	45 000
6	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90-2	43	200 000
7	Списаны расходы на продажу	90-2	44	15 000
8	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции	90-9	99	35 000
9	Отражен зачет предоплаты продукции (аванса), полученной от покупателя	62-2	62-1	236 000
10	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный от суммы полученной предоплаты и уплаченный в бюджет	68-1	62-2	36 000
11	Получена недостающая часть оплаты за проданную продукцию	51	62	59 000
12	Начислен налог на прибыль за отчетный месяц (35 000 руб. x 24% : 100% = 8400 руб.)	99	68-2	8400
13	Перечислен в бюджет НДС за отчетный месяц (45 000 руб. - 36 000 руб. = 9000 руб.)	68-1	51	9000
14	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный месяц	68-2	51	8400

## **5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОДАЖ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПО ДОГОВОРУ КОМИССИИ**

В тех случаях, когда выручка от продажи готовой продукции (товаров) определённое время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции, продаже продукции (товаров) по договору комиссии и др.), она после отгрузки отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

По *договору комиссии* одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

Организация, передающая продукцию (товар) другой организации для продажи по договору комиссии, называется *комитентом*.

Организация, принимающая продукцию (товар) по договору комиссии с целью ее последующей продажи, называется *комиссионером*.

Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, а в случае, когда комиссионер принял на себя ручательство за исполнение сделки третьим лицом (делькредере), \*акже дополнительное вознаграждение в размере и в порядке, установленных в договоре комиссии. Продукция (товар), поступившая к комиссионеру от комитента либо приобретенная комиссионером за счет комитента, являются собственностью комитента, т.е. перехода права собственности на продукцию не происходит.

По исполнению поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет и передать ему все полученное по договору комиссии. Комитент, имеющий возражения по отчету, должен сообщить о них комиссионеру в течение тридцати дней со дня получения отчета, если соглашением сторон не установлен иной срок. В противном случае отчет при отсутствии иного соглашения считается принятым.

Учет расчетов по договору комиссии должен вестись и комитентом, и комиссионером.

### **5.1. Учет расчетов по договору комиссии у комитента**

Передачу продукции по договору комиссии комитент отражает по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту счета 43 «Готовая продукция».

Отгруженная продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке (реализации) продукции.

При передаче продукции по договору комиссии комитент счет-фактуру не выписывает до момента получения извещения от комиссионера о продаже продукции покупателю.

Для целей налогообложения прибыли при реализации продукции (товаров) по договору комиссии для комитента датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего ему имущества, указанная в извещении комиссионера о реализации и/или в отчете комиссионера. При этом комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла такая реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

Одновременно с извещением комиссионер обязан предоставить комитенту все первичные учетные и расчетные документы по совершенным операциям. По этим же данным устанавливается сумма выручки, полученная от покупателя продукции.

После получения извещения комиссионера о продаже переданной ему продукции покупателю комитент списывает стоимость продукции, принятой на учет по счету 45 «Товары отгруженные», в дебет счета 90 «Продажи».

Комитенты, реализующие продукцию (товары) по договору комиссии, предусматривающему продажу продукции (товаров) от имени комиссионера, регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером покупателю.

На основании всех этих документов комитент отражает в учете выручку от продажи продукции по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»).

При этом показывается вся сумма выручки, полученной от покупателя продукции, т.е. с учетом комиссионного вознаграждения, причитающегося комиссионеру.

Комиссионное вознаграждение, полагающееся комиссионеру, комитент отражает по дебету счета **44** «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

Оплата комиссионного вознаграждения отражается по дебету счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Сумма уплаченного комиссионного вознаграждения учитывается комитентом как прочие расходы, связанные с реализацией продукции, и списывается с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Уплаченную в составе комиссионного вознаграждения сумму НДС комитент может предъявить к вычету при расчетах с бюджетом.

Основанием для вычета этой суммы НДС являются счет-фактура, выписанный комиссионером на сумму своего вознаграждения, и акт приемки-сдачи услуг, оказанных им комитенту по договору комиссии.

Счета-фактуры, выставленные комитенту комиссионерами на сумму своего вознаграждения, должны регистрироваться в книге покупок комитента.

Операции по продаже продукции по договору комиссии можно отразить в учете организации-комитента следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отгружена продукция комиссионеру для реализации по договору комиссии (без передачи права собственности)	45	43
2	Начислено комиссионное вознаграждение комиссионеру (без учета НДС)	44	76
3	Отражена сумма НДС от комиссионного вознаграждения	19	76 ~1
4	Списаны расходы на продажу, в том числе комиссионное вознаграждение без НДС	45	44
5	Отражена выручка от продажи продукции после получения извещения от комиссионера	62	90-1
6	Списана фактическая производственная себестоимость продукции, отгруженной по договору комиссии	90-2	45
7	Отражена сумма НДС с выручки от продажи готовой продукции	90-3	68-1
8	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
9	Получена от комиссионера оплата за отгруженную продукцию (включая НДС)	51	62
10	Произведена оплата услуг комиссионера (включая НДС)	76	51
11	Предъявлена к вычету уплаченная сумма НДС от комиссионного вознаграждения	68-1	19

При расчетах с комиссионером возмещение причитающегося ему вознаграждения может осуществляться путем удержания этой суммы из денежных средств, перечисляемых комитенту.

В соответствии с ГК РФ комиссионер вправе удержать причитающееся ему по договору комиссии вознаграждение из суммы денежных средств, поступившей от покупателя.

В этом случае при взаиморасчетах с комиссионером производится зачет комиссионного вознаграждения, который отражается в учете комитента по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Учет продаж готовой продукции на экспорт подробно изложен в гл. 11.

## 5.2. Учет расчетов по договору комиссии у комиссионера

При исполнении договора комиссии комиссионер осуществляет следующие действия:

- выписывает от своего имени накладную на отпуск продукции покупателю и счет-срaктуру;
- представляет комитенту отчет и извещение о выполнении поручения по договору комиссии;
- передает всю сумму полученной от покупателя выручки от продажи продукции;
- выставляет комитенту счет-фактуру на сумму причитающегося ему комиссионного вознаграждения с указанием НДС;
- получает от комитента счет-фактуру на переданную по договору комиссии и реализованную продукцию;
- списывает после продажи продукцию, поступившую по договору комиссии, со счета 004 Товары, принятые на комиссию».

Комиссионер может участвовать или не участвовать в расчетах между комитентом и покупателем продукции.

Общая схема отражения операций комиссионером в рамках договора комиссии с его участием включает в себя:

- операцию по поступлению продукции по договору комиссии;
- операции по реализации (продаже) этой продукции и начислению комиссионного вознаграждения;
- расчеты с покупателем и комитентом;
- формирование расходов, связанных с реализацией продукции, и финансового результата от услуг, оказанных в рамках договора комиссии.

Полученная комиссионером по договору комиссии продукция не является его собственностью и соответственно должна учитываться им на забалансовом счете (в частности, по дебету счета 004 «Товары, принятые на комиссию») в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах, накладных.

Аналитический учет по счету 004 «Товары, принятые на комиссию» ведется по видам товаров и по комитентам.

Комиссионное вознаграждение, причитающееся комиссионеру по договору комиссии, считается его *выручкой* от обычных видов деятельности и должно отражаться на счете 90 Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»).

В составе расходов по обычным видам деятельности комиссионер учитывает только собственные расходы, связанные с осуществлением своей хозяйственной деятельности (расходы на оплату труда, общехозяйственные расходы и др.) и не относящиеся непосредственно к исполнению договора комиссии.

Собственные расходы комиссионера отражаются в учете по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетами по учету расчетов по оплате труда и др. Указанные расходы затем списываются на счет 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Все расходы комиссионера, связанные непосредственно с исполнением договора комиссии, в составе расходов комиссионера не отражаются.

Эти расходы учитываются комиссионером на счетах учета расчетов и подлежат возмещению комитентом согласно условиям договора.

Расчеты с комитентом и сумма комиссионного вознаграждения, уплачиваемая комитентом, отражаются в учете комиссионера по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (например, на субсчете 76-7 «Расчеты с комитентом»).

Денежные средства, поступающие к комиссионеру от покупателя продукции в пользу комитента, в состав доходов комиссионера не включаются и подлежат отражению на счетах учета расчетов.

При участии комиссионера в расчетах выручка от продажи продукции, полученной от комитента, поступает от покупателя вначале на расчетный счет или в кассу комиссионера.

Затем комиссионер производит расчеты с комитентом по выручке от продажи продукции и причитающему ему комиссионному вознаграждению.

Налоговые аспекты. С полученного комиссионного вознаграждения комиссионер обязан начислить НДС, подлежащий уплате в бюджет.

В соответствии с п. 1 ст. 156 НК РФ комиссионеры при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров комиссии определяют налоговую базу по НДС как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений при исполнении договоров комиссии.

Комиссионеры в своей книге продаж регистрируют счета-фактуры, выставленные комитентам на сумму своего вознаграждения, причитающегося по договору комиссии.

В таком же порядке в книге продаж регистрируются счета-фактуры, выставленные комиссионерами покупателям при реализации продукции, полученной от комитента.

В книге покупок комиссионера не регистрируются счета-фактуры, полученные им от комитента по переданной для реализации продукции.

Комиссионеры при реализации продукции от своего имени хранят счета-фактуры по продукции, полученной от комитента, в журнале учета полученных счетов-фактур.

Операции по продаже продукции по договору комиссии с участием комиссионера в расчетах можно отразить в учете организации-комиссионера следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Согласно накладной отражена стоимость продукции, поступившей от комитента для реализации по договору комиссии (включая НДС)	004	
2	Отражены продажа (реализация) продукции покупателю и задолженность перед комитентом за проданную продукцию	62	76-7
3	Списана с забалансового счета стоимость продукции, отгруженной покупателю	—	004
4	Отражены собственные расходы комиссионера	44	70, 69 и ДР.
5	Отражена выручка в размере комиссионного вознаграждения (включая НДС)	76-7	90-1
6	Списаны собственные расходы комиссионера	90-2	44
7	Начислен НДС от суммы комиссионного вознаграждения	90-3	68-1
8	Отражен финансовый результат (прибыль) от выполнения услуг по договору комиссии	90-9	99
9	Получена оплата от покупателя за отгруженную ему продукцию	51	62
10	Перечислены комитенту денежные средства, полученные от покупателя продукции (за вычетом комиссионного вознаграждения)	76-7	51

Операции по продаже продукции по договору комиссии без участия комиссионера в расчетах можно отразить в учете организации-комиссионера следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Согласно накладной отражена стоимость продукции, поступившей от комитента для реализации по договору комиссии (включая НДС)	004	

1	2	3	4
2	Списана с забалансового счета стоимость продукции, отгруженной покупателю		004
3	Отражена выручка в размере комиссионного вознаграждения (включая НДС)	76-7	90-1
4	Списаны собственные расходы комиссионера	90-2	44
5	Начислен НДС от суммы комиссионного вознаграждения	90-3	68-1
6	Отражен финансовый результат (прибыль) от выполнения услуг по договору комиссии	90-9	99
7	Поступили от комитента денежные средства в оплату комиссионного вознаграждения (включая НДС)	51	76-7

## 6. УЧЕТ ПРОДАЖ РАБОТ И УСЛУГ

Организация может выполнять работы или оказывать услуги другим организациям. Выполненные работы и оказанные услуги считаются продукцией данной организации.

Учет продаж выполненных работ и оказанных услуг осуществляется в порядке, аналогичном учету продаж готовой продукции. Отличие состоит лишь в том, что на финансовый результат от продажи работ (услуг) списывается себестоимость работ и услуг, отраженная на счетах по учету затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Так, по дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости выполненных работ и оказанных услуг.

При продаже работ (услуг) эти суммы списываются со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 23 «Вспомогательные производства» аналогично осуществляется учет работ (услуг), выполненных (оказанных) вспомогательными производствами.

На счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» аналогично осуществляется учет работ (услуг), выполненных (оказанных) этими производствами и хозяйствами.

Выполненные работы (оказанные услуги) принимаются по двустороннему акту сдачи-приемки, являющемуся основанием для взаиморасчетов между заказчиком и исполнителем работ (услуг).

В бухгалтерском учете операции по продаже работ (услуг) заказчикам отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена продажная стоимость выполненных работ (оказанных услуг) (включая НДС)	62	90-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная заказчикам работ (услуг)	90-3	68-1

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
3	Списана фактическая себестоимость выполненных работ (оказанных услуг)	90-2	20, 23, 29
4	Отражен финансовый результат (прибыль) от поступлений, связанных с выполнением работ, оказанием услуг (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
-5	Получена от заказчиков оплата за выполненные работы (оказанные услуги), включая НДС	51	62

В случае если организация выполняет работы долгосрочного характера, начальные и конечные сроки выполнения которых обычно относятся к разным отчетным периодам, она может признавать выручку от продажи работ двумя способами:

- по отдельным этапам выполненных работ;
- в целом законченную и сданную заказчику работу.

К работам долгосрочного характера относятся строительные, научные, проектные, геологические работы и т.п.

Выручка от выполнения конкретной работы признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность этой работы. В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

При определении выручки от продажи работ по отдельным этапам выполненных работ используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи».

Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам», списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», погашается за счет ранее полученных авансов и сумм, полученных от заказчика в окончательный расчет, в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

При применении счета 46 отсутствует момент перехода права собственности заказчику до полного окончания работ, и поэтому отражение в учете хозяйственных операций при таком методе признания выручки имеет свою специфику.

Примем условно, что оплата за выполненные работы отражается на субсчете 62-1 «Расчеты с заказчиками», а авансы, полученные от заказчика, отражаются на субсчете 62-2 «Авансы полученные».

В бухгалтерском учете операции по счету 46 от момента выполнения отдельных этапов работ до полного окончания работ отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
1	Отражена стоимость выполненных работ по 1-му этапу, принятых заказчиком	46	90-1
2	Одновременно: списана себестоимость выполненных работ по 1-му этапу (фактическая сумма затрат)	90-2	20
3	Отражена сумма НДС от стоимости выполненных работ 1-го этапа	90-3	68-1

1	2	3	4
4	Отражен финансовый результат от поступлений, связанных с выполнением 1-го этапа работ	90-9	99
5	Отражена сумма денежных средств, поступивших от заказчика в оплату принятого 1-го этапа работ	51	62-2
6	Отражена стоимость выполненных работ по 2-му этапу, принятых заказчиком	46	90-1
7	Одновременно: списана себестоимость выполненных работ по 2-му этапу	90-2	20
8	Отражена сумма НДС от стоимости выполненных работ 2-го этапа	90-3	68-1
9	Отражен финансовый результат от поступлений, связанных с выполнением 2-го этапа работ	90-9	99
10	Отражена сумма денежных средств, поступивших от заказчика в оплату принятого 2-го этапа работ	51	62-2
И т.д. до окончания работ в целом			
11	Отражена стоимость выполненных работ по последнему этапу, принятых заказчиком	46	90-1
12	Одновременно: списана себестоимость выполненных работ по последнему этапу	90-2	20
13	Отражена сумма НДС от стоимости выполненных работ последнего этапа	90-3	68-1
14	Отражен финансовый результат от поступлений, связанных с выполнением последнего этапа работ	90-9	99
15	По окончании работ в целом списана общая стоимость всех этапов выполненных работ, принятых заказчиком по акту сдачи-приемки	62-1	46
16	Засчитаны в погашение части стоимости законченных работ ранее полученные от заказчика авансы	62-2	62-1
17	Получены от заказчика денежные средства за неоплаченную часть стоимости законченных работ	51 *	62-1

Во втором случае учет выручки в *целом* за законченную и сданную заказчику работу осуществляется обычным способом аналогично операциям, приведенным ранее для счетов 20, 23, 29. Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

## **Б. УЧЕТ ТОВАРОВ В НЕТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

### **1. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ**

Производственные организации, выпускающие готовую продукцию, могут осуществлять наряду с основными видами деятельности торговую деятельность. В этих случаях Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов такие организации называют *"неторговыми организациями"*.

Неторговые организации могут осуществлять через подразделение организации, осуществляющее торговую деятельность (например, магазин) и не являющееся юридическим лицом продажу следующих материальных ценностей:

- готовой продукции;
- излишних и ненужных для организации материальных ценностей (включая отходы), учтенных на счетах учета производственных запасов и внеоборотных активов;
- товаров, приобретенных организацией специально для продажи.

Порядок осуществления торговой деятельности в неторговых организациях устанавливается этими организациями.



Бухгалтерский учет движения готовой продукции в подразделениях, осуществляющих торговую деятельность (далее - торговое подразделение), ведется по счету 43 «Готовая продукция» на отдельном субсчете, например 43-1 «Готовая продукция в неторговой организации».

Передача готовой продукции из неторговой организации в торговое подразделение учитывается по счету 43 «Готовая продукция» как внутреннее перемещение. Списание готовой продукции из неторговой организации производится по фактической себестоимости.

В торговом подразделении организации готовая продукция приходится по фактической себестоимости.

Излишние и ненужные материальные запасы неторговой организации, переданные торговому подразделению, списываются со счетов, на которых они учитывались по фактическим затратам, связанным с их приобретением.

Эти материальные запасы, а также товары, приобретенные неторговой организацией специально для продажи, приходятся торговым подразделением по фактической себестоимости (фактическим затратам, связанным с их приобретением) и отражаются по счету 41 «Товары».

При этом товары могут приобретаться непосредственно торговым подразделением. В этом случае транспортно-заготовительные расходы, связанные с их приобретением, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» по дополнительно вводимому субсчету «Коммерческие расходы по товарам».

Приемка и оприходование товаров в торговом подразделении осуществляются применительно к порядку, установленному для материалов.

В случаях предоставления организациями-поставщиками организациям-покупателям товаров различных скидок товары в неторговых организациях учитываются по фактической себестоимости (по цене приобретения).

При этом покупной ценой товара считается фактическая величина денежных средств (или ее эквивалент), уплаченная за данный товар, т.е. за вычетом предоставленной скидки.

В состав расходов, связанных с приобретением, хранением и продажей материальных запасов и товаров в неторговых организациях, включаются:

- транспортно-заготовительные расходы;
- расходы по переработке, подсортировке, обработке, доработке, улучшению технических характеристик товаров и по приведению их в товарный вид;
- расходы, связанные с продажей товаров, включая расходы по рекламе;
- расходы по хранению товаров: оплата труда работников складов, суммы единого социального налога, амортизация, ремонт и содержание основных средств, используемых при хранении и перемещении товаров, другие расходы, непосредственно связанные с хранением товаров;
- затраты по содержанию торгового подразделения: оплата труда персонала и отчисления по ней на социальные нужды; ремонт, отопление, освещение, водоснабжение зданий (помещений); амортизация основных средств; прочие расходы, непосредственно связанные с содержанием указанного подразделения;
- недостачи и потери от порчи товаров в пределах норм естественной убыли и др.

Расходы, связанные с приобретением, хранением и продажей материальных запасов и товаров в неторговых организациях, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

Расходы на продажу по товарам ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета учета продаж (счет 90 «Продажи»).

В случае если величина транспортно-заготовительных расходов, связанных с приобретением (заготовлением) товаров и доставкой их в организацию, составляет значительный удельный вес в общем объеме выручки от продаж товаров (более 10%), а также при их неравномерном уровне в течение года (продукция растениеводства, рыбный промысел и т.п.), то 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.

Выбор метода распределения расходов на продажу устанавливается организацией и закрепляется в ее учетной политике.

## 2. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ТОВАРОВ

Аналитический учет товаров (кроме готовой продукции) в бухгалтерской службе ведется применительно к учету материалов, а готовой продукции - в порядке, установленном для готовой продукции.

Аналитический учет товаров должен вестись в натурально-стоимостном выражении, т.е. по наименованиям товаров с их отличительными признаками (марка, артикул, сорт и т.п.), по количеству и фактической себестоимости.

При ведении натурально-стоимостного учета могут применяться два метода учета товаров: сортовой и партионный.

При *сортовом методе* товары учитываются на карточках сортового учета, где отражаются наличие и движение (приход и расход) товаров.

При *партионном методе* учет товаров ведется в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимаются товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам.

Партионный метод учета и хранения товаров рекомендуется применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

Особенности партионного метода учета товаров состоят в следующем:

- аналитический учет товаров ведется на специальных карточках (партионных картах), на которых учитываются поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии;

- партионные карты (карточки) регистрируются с присвоением номера данной партии товаров;

- каждая партия товаров на складе размещается обособленно, т.е. отдельно от других товаров;

- ~ в первичных расходных документах делаются отметки об отпуске товаров из данной партии (указывается номер партионной карты);

- оборотные ведомости по товарам данной партии составляются отдельно от других товаров;

- после полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков по данной партии товаров производится инвентаризация.

Учет движения товаров и готовой продукции в неторговой организации осуществляется в течение месяца (отчетного периода) в количественном выражении.

По окончании месяца (отчетного периода) бухгалтерской службой организации определяется фактическая себестоимость:

- остатка товаров (готовой продукции) на начало месяца;

- поступления товаров (готовой продукции) в течение месяца (отчетного периода);

- проданных в течение месяца (отчетного периода) товаров (готовой продукции);

- остатка товаров (готовой продукции) на конец месяца.

Информация о фактической себестоимости остатка товаров и/или готовой продукции на начало месяца может быть получена из данных товарного отчета предыдущего месяца.

Форма товарного отчета с пояснениями по его заполнению приведена в приложении 5 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Данные о фактической себестоимости поступившей в течение месяца (отчетного периода) в неторговую организацию готовой продукции формируются на основании отчетных калькуляций, журналов выпуска готовой продукции, производственных отчетов и других аналогичных регистров бухгалтерского учета.

Фактическая себестоимость товаров, переданных в торговое подразделение, определяется на основании данных ведомостей отпуска материалов (товаров) в производство и другие цели.

При автоматизированной обработке учетных данных с использованием средств вычислительной техники все необходимые регистры бухгалтерского учета составляются при помощи средств вычислительной техники.

Фактическая себестоимость проданной в течение месяца (отчетного периода) готовой продукции и товаров и их остатка на конец месяца определяется с помощью дополнительного расчета,

Указанный выше расчет может быть выполнен по следующей формуле:

$$Сф = П \times К_3,$$

где Сф - 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.

Стоимость готовой продукции и товаров на конец месяца в продажных ценах рассчитывается по каждому наименованию (сорт, типу, размеру и т.п.) исходя из фактического количества остатка и цены последней продажи. Допускается применение неторговыми организациями варианта оценки остатков готовой продукции и товаров в продажных ценах исходя из средневзвешенной цены этих ценностей, сложившейся за отчетный месяц (период). Выбор варианта оценки остатков готовой продукции и товаров на конец отчетного месяца указывается организацией в ее учетной политике.

В торговом подразделении изменение цен на продаваемую готовую продукцию и товары должно осуществляться, как правило, на начало рабочего дня (смены). В случае изменения цен в течение рабочего дня (смены) в кассовых чеках, счетах и других первичных документах по учету выручки должно указываться фактическое время покупки.

Изменение продажных цен на готовую продукцию и товары в неторговой организации должно оформляться актом изменения цен на готовую продукцию и товары в неторговой организации.

В товарных отчетах торгового подразделения отражаются остатки готовой продукции и товаров на начало и конец отчетного периода, поступления готовой продукции и товаров в неторговую организацию, продажа и списание готовой продукции и товаров по иным причинам. Данные показатели в товарных отчетах учитываются по фактической себестоимости.

Объемы продаж и списания готовой продукции и товаров указываются также в продажных ценах. Соответствующая служба (отдел, должностное лицо) неторговой организации принимает и проверяет товарные отчеты, определяет фактическую себестоимость проданных товаров и др.

### 3. УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ ТОВАРОВ

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:

- стоимость проданных товаров по фактической себестоимости (с кредита счета 41 «Товары», а по проданной готовой продукции - с кредита счета 43 «Готовая продукция»);
- налог на добавленную стоимость и другие аналогичные Налоги, относящиеся к проданным товарам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»);
- расходы на продажу, относящиеся к проданным товарам (с кредита счета 44 «Расходы на продажу»);
- кредитовое или дебетовое сальдо по счету учета продаж относится на финансовые результаты.

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.

Бухгалтерский учет операций, отражающих продажу готовой продукции, изложен в разд. А данной главы, а бухгалтерский учет операций, отражающих продажу товаров, изложен в разд. Б данной главы.

## **В. УЧЕТ ТОВАРОВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

### **1. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ТОВАРОВ**

Торговыми организациями считаются организации, основной деятельностью которых является приобретение товаров с целью их дальнейшей продажи.

**Товары** - это часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Движение товаров в торговых организациях, как правило, включает две основные стадии:

- поступление товаров путем их приобретения у поставщиков;
- продажа товаров покупателям - юридическим и физическим лицам.

Все операции по движению товаров в торговых организациях должны оформляться первичными учетными документами.

Для оформления и учета торговых операций предусмотрены следующие основные унифицированные формы первичной учетной документации:

№ формы	Наименование формы
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре

Полностью все формы по учету торговых операций представлены в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций, утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.

Приобретение товаров у поставщиков осуществляется на основании договоров купли-продажи.

Товары от поставщиков, как правило, поступают в организацию с их сопроводительными документами (накладными, счетами и т.п.).

Приемка товаров, поступивших от поставщиков, производится по акту о приемке товаров (форма № ТОРГ-1). Данным актом оформляется приемка товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора.

Акт составляется членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем организации.

Приемка товара производится по фактическому наличию. При обнаружении отклонений по количеству, качеству, массе организация обязана приостановить приемку, обеспечить сохранность товара, принять меры к предотвращению его смешения с другим однородным товаром, вызвать представителя поставщика (грузоотправителя) для составления двустороннего акта.

Для оформления приемки отечественных и импортных товаров, имеющих количественные и качественные расхождения по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика, применяются соответственно **акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей** (форма № ТОРГ-2) и **акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров** (форма № ТОРГ-3).

Данные акты являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику.

Приемка товаров получателем по количеству, качеству и комплектности товаров от организации транспорта и почтовых отправлений от организаций связи оформляется актом в соответствии с правилами, действующими на транспорте и в организациях связи.

Акты о приемке товаров по количеству составляются исходя из соответствия фактического наличия товаров данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных или расчетных документах, а при приемке их по качеству и комплектности - в соответствии с требованиями к качеству товаров, предусмотренными в договоре или контракте.

Акты составляются по результатам приемки членами комиссии и экспертом организации, на которого возложено проведение экспертизы, с участием представителей организаций поставщика и получателя или представителем организации-получателя с участием компетентного представителя незаинтересованной организации.

Акты составляются отдельно по каждому поставщику на каждую партию товара, поступившую по одному транспортному документу.

Товарно-материальные ценности, по которым не установлены расхождения по количеству и по качеству, в актах не перечисляются.

При приемке товарно-материальных ценностей акты о приемке с приложением документов (счета-фактуры, накладные и т.д.) передаются в бухгалтерию под расписку и для направления претензионного письма поставщику или транспортной организации, доставившей груз.

Акт по форме № ТОРГ-2 составляется на отечественные товары в четырех экземплярах. Акт по форме № ТОРГ-3 составляется на импортные товары в пяти экземплярах.

Если товарно-материальные ценности поступают в организацию без счета поставщика, то они принимаются по **акту о приемке товара, поступившего без счета поставщика** (форма № ТОРГ-4).

Ценности принимаются по данному акту по фактическому наличию. Акт составляется в двух экземплярах членами комиссии при участии материально ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

Для оформления приемки и оприходования тары, а также упаковочных материалов, полученных при распаковке товаров в том случае, когда они не показываются отдельно в счетах поставщика и их стоимость включена в цену товара, применяется **акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика** (форма № ТОРГ-5).

Акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

Товары при приемке их от поставщиков приходятся в чистом весе.

При оприходовании некоторых товаров чистый вес (нетто) определяется путем вычитания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке.

После высвобождения тары из-под товара ее взвешивают. Если фактический вес тары больше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется **завесом тары**.

Завес тары может возникать вследствие впитывания в нее товара и по другим причинам.

Завес тары оформляется специальным **актом о завесе тары** (форма № ТОРГ-6) в двух экземплярах. Второй экземпляр вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения.

При этом на таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и даты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное актирование одной и той же тары.

Поступившие товары передаются для хранения на склад организации.

Для учета товаров в местах их хранения применяются формы, приведенные в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденном постановлением Госкомстата России от 09.08.1999 № 66.

Организация складского учета товаров зависит от способа их хранения.

Различают партионный и сортовой способы хранения и, соответственно, партионный и сортовой учет товарно-материальных ценностей.

При партионном способе хранения применяется **партионная карта** (форма № МХ-10). Эта форма составляется на каждую партию товаров для контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств (автотранспортом, железнодорожным, водным, воздушным транспортом и т.д.).

Партионная карта выписывается в двух экземплярах на каждую партию товаров материально ответственным лицом. Указываются все необходимые реквизиты отправителя, получателя, станции отправителя, номер и дата акта о приеме товара, а также наименование, артикул, сорт, цена, количество, масса товара.

Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета товаров, второй передается в бухгалтерию. По мере отпуска товаров материально ответственным лицом указывается в партионной карте дата отпуска, номер расходного документа и количество (масса) отпущенного товара.

Полный расход каждой партии товаров оформляется в партионной карте подписями уполномоченных на это лиц с указанием данных о применении норм естественной убыли и окончательного результата учета товаров. После полного выбытия данной партии товаров партионная карта склада передается в бухгалтерию для проверки и принятия соответствующего решения.

Для учета товаров в местах их хранения к ним прикрепляют **товарный ярлык** (форма № ТОРГ-11). Товарный ярлык заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка. Товарный ярлык хранится вместе с товаром по месту его нахождения. Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товаров.

Для аналитического учета товаров, которые учитываются в количественно-стоимостном выражении, применяются **карточки количественно-стоимостного учета** (форма № ТОРГ-28).

Карточка ведется отдельно на каждое наименование, сорт товара. При количественно-стоимостном учете однородные товары различного назначения, но имеющие одинаковую розничную цену, могут учитываться вместе на одной карточке. Записи в карточке производятся в количественном и стоимостном выражении на основании проверенных документов, представляемых в бухгалтерию материально ответственными лицами.

Для учета движения и остатков товаров и тары на складе применяется **журнал учета движения товаров на складе** (форма № ТОРГ-18). Журнал ведется материально ответственным лицом по наименованиям, сортам, количеству и цене.

Записи в журнал производятся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день.

При продаже товаров другим организация отпуск товаров со склада производится по **товарным накладным** (форма № ТОРГ-12).

Товарная накладная составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, продающей товары, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается организации-покупателю и является основанием для оприходования им этих ценностей.

Для учета товарных документов в организациях торговли за отчетный период применяются **товарный отчет** (форма № ТОРГ-29) и **отчет по таре** (форма № ТОРГ-30).

Эти первичные документы составляются в двух экземплярах материально ответственным лицом с указанием номера, даты документов на поступление и выбытие товаров и тары.

Товарный отчет, как правило, составляется при сальдовом методе учета товаров. Подписывается бухгалтером и материально ответственным лицом. Первый экземпляр отчета с приложенными документами, на основании которых составляется отчет, передается в бухгалтерию, второй экземпляр остается у материально ответственного лица.

Для учета внутреннего перемещения товарно-материальных ценностей между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется **накладная на внутренне перемещение, передачу товаров, тары** (форма № ТОРГ-13).

В случае возникновения по тем или иным причинам боя, порчи, лома товарно-материальных ценностей они подлежат уценке или списанию, которое оформляется **актом о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей** (форма № ТОРГ-15).

Акт составляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии с участием представителя администрации организации, материально ответственного лица или, при необходимости, представителя санитарного надзора. Акт утверждается руководителем организации. Первый экземпляр направляется в бухгалтерию и является основанием для списания с материально ответственного лица потерь товарно-материальных ценностей, второй экземпляр остается в подразделении, третий - у материально ответственного лица.

В случае обнаружения при инвентаризации потерь от порчи товаров для их списания используется **акт о списании товаров** (форма № ТОРГ-16).

Для оформления уценки товаров при моральном устаревании, снижении покупательского спроса, обнаружении признаков понижения качества по различным причинам применяется **акт об уценке товарно-материальных ценностей** (форма № МХ-15).

Акт составляется и подписывается в двух экземплярах ответственными лицами комиссии. Один экземпляр направляется в бухгалтерию, второй передается материально ответственному лицу для хранения или прикладывается к товарной накладной для передачи в организации торговли для перепродаж товарно-материальных ценностей по более низким ценам или для возврата их поставщику (производителю).

## 2. ОЦЕНКА ТОВАРОВ

Порядок оценки товаров торговыми организациями зависит от способа продажи приобретенных товаров - оптовой или розничной продажи.

К *розничной торговле* относится продажа товаров физическим лицам (населению) для личного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

К *оптовой торговле* относится продажа товаров юридическим лицам и физическим лицам (индивидуальным предпринимателям) для осуществления предпринимательской деятельности.

В соответствии с ПБУ 5/01 и Планом счетов бухгалтерского учета организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать приобретенные для перепродажи товары одним из следующих способов:

- по покупной стоимости (стоимости их приобретения);
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок);
- по учетным ценам.

Организации оптовой торговли могут учитывать приобретенные товары по покупной стоимости (стоимости их приобретения) или по учетным ценам.

Организации, осуществляющие розничную торговлю, кроме этих способов могут также использовать способ учета товаров по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок).

Учет товаров по учетным ценам предусмотрен Планом счетов и производится в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Формирование покупной стоимости товаров может осуществляться двумя способами:  
– по стоимости приобретения, включающей цену поставщика и другие расходы (например, транспортные расходы), связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи товаров в продажу;

– только по цене поставщика с отнесением на расходы на продажу других расходов по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи товаров в продажу.

С точки зрения минимизации налогообложения, более оптимальным является первый способ, согласно которому транспортные расходы включаются в покупную стоимость приобретаемых товаров.

К фактическим затратам на приобретение товаров относятся:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);  
– суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;

– таможенные пошлины;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;

– затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;

– затраты на услуги транспорта по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором;

– начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);

– начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров;

– затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик товаров);

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

При выборе способа оценки товаров следует принимать во внимание периодичность поступления товаров, условия их поставки, стоимость услуг, связанных с их приобретением, и др.

Выбранный организацией способ оценки товаров должен быть отражен в учетной политике организации.

В учетной политике организации также должен быть отражен выбранный способ формирования покупной стоимости товаров (с учетом или без учета транспортных расходов в покупной стоимости товаров).

### 3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ

Учет наличия и движения товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, осуществляется на активном счете 41 «Товары».

Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания.

Данный счет самостоятельно используется в тех случаях, когда приобретенные для перепродажи товары оцениваются по *покупной стоимости* (стоимости их приобретения).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожняк»;

41-4 «Покупные изделия» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывается наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций и т.п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитываются наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.) и в буфетах организаций, занятых общественным питанием.



На этом же субсчете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания).

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» организации, осуществляющие промышленную и иную производственную деятельность, пользующиеся счетом 41 «Товары», учитывают наличие и движение товаров (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов).

Принятие к учету прибывших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения.

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по *продажным ценам* одновременно с этой записью делается запись по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по *продажным ценам* (скидки, накладки).

Транспортные расходы и другие расходы по заготовке и доставке товаров относятся с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

При использовании *учетных цен* поступление товаров отражается с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

Товары, переданные для переработки другим организациям, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Налоговые аспекты. В соответствии со ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, *не включаются в расходы* организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Другими словами, НДС не включается в стоимость приобретаемых товаров и в их учетные цены, если иное не предусмотрено законодательством. При этом сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков.

НДС, предъявляемый поставщиками товаров, учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам») одновременно с принятием поступивших товаров к бухгалтерскому учету.

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация - покупатель товаров впоследствии может предъявить выставленную поставщиком сумму НДС к вычету.

Как правило, вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ товаров, производятся *после их принятия на учет* и при наличии правильно оформленных первичных документов, в том числе счетов-фактур.

Кроме того, вычеты указанных сумм НДС производятся при условии, что товары предназначены для последующей продажи.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»), как правило, в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В случае нарушения указанных выше условий суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров, учитываются в стоимости их приобретения.

В частности, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.), подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (исчислениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива) исчисление ее расчетным путем не производится. Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счете учета товаров.

Кроме того, суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров либо фактически уплаченные при ввозе товаров на территорию РФ, учитываются в стоимости таких товаров в случаях:

- приобретения (ввоза) товаров, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- приобретения (ввоза) товаров, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;
- приобретения (ввоза) товаров лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;
- приобретения (ввоза) товаров для производства и/или реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Применительно к налогу на прибыль следует отметить, что с 1 января 2005 г. вступили в силу поправки к статьям 318 и 320 гл. 25 НК РФ, которые изменили порядок формирования покупной стоимости товаров, приобретаемых с целью их дальнейшей перепродажи.

Для целей налогообложения прибыли организации - покупатели товаров получили право выбора - учитывать любые расходы, связанные с приобретением товаров (кроме расходов на доставку покупных товаров до склада покупателя, если они не включены в цену товаров), в покупной стоимости товаров или учитывать их в составе издержек обращения (расходов на продажу).

В ст. 320 НК РФ, аналогично правилам бухгалтерского учета, предусмотрено, что в налоговом учете транспортные расходы по доставке товаров при формировании покупной стоимости товаров могут учитываться либо в стоимости приобретения товаров, либо в составе издержек обращения (расходов на продажу). При этом стоимость товаров по цене, установленной условиями договора с поставщиком, не относится к издержкам обращения.

Отражение в бухгалтерском учете операций по приобретению и принятию к учету товаров зависит от выбранного способа оценки товаров.

*Способ 1. Приобретенные товары отражаются в бухгалтерском учете по покупной стоимости (стоимости их приобретения).*

Пример 1. Допустим, что организация оптовой торговли приобрела за плату у поставщика товары на сумму 35 400 руб., в том числе НДС - 5400 руб.

Затраты по доставке товаров на склад организации составили 2360 руб., в том числе НДС - 360 руб. Указанные затраты за вычетом НДС учитываются в стоимости приобретения товаров до момента их передачи в продажу. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отражена стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	41-1	60	30 000

1	2	3	4	5
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60	5400
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	60	2000
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	60	360
5	Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51	35 400
6	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (включая НДС)	60	51	2360
7	Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и транспортным услугам	68-1	19-3	5760

**Пример 2.** Допустим, что все условия примера 1 сохраняются, кроме одного условия. В первичных учетных и расчетных документах на товары и услуги по доставке товаров не выделена отдельной строкой сумма НДС. Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счете учета товаров.

Ш п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика (включая предполагаемый НДС)	41-1	60	35 400
2	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (включая предполагаемый НДС)	41-1	60	2360
3	Произведена оплата поставщику за товары	60	51	35 400
4	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров	60	51	2360

Таким образом, если в первом примере общая стоимость товара составила 32 000 руб., то во втором примере она возросла на сумму НДС и достигла 37 760 руб., что в конечном итоге приведет к нежелательному уменьшению прибыли организации.

*Способ 2. Приобретенные товары отражаются в бухгалтерском учете по продажным ценам.*

**Пример 3.** Допустим, что организация оптовой торговли приобрела за плату у поставщика товары на сумму 35 400 руб., в том числе НДС - 5400 руб.

Затраты по доставке товаров на склад организации составили 2360 руб., в том числе НДС - 360 руб. Затраты по доставке товаров включаются в стоимость приобретения товаров до момента передачи товаров в продажу.

Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно, и в них выделена отдельной строкой сумма НДС.

Организация передала товар своему магазину розничной торговли, которая учитывает товары по продажной цене с учетом торговой наценки в размере 30%.

При розничной торговле за наличный расчет в продажной, цене товара помимо торговой наценки должен быть учтен налог на добавленную стоимость (НДС).

Пример расчета продажной цены товара:

- сумма торговой наценки при 30% от покупной цены товара:

$$(32\,000 \text{ руб.} \times 30\%) / 100\% = 9600 \text{ руб.};$$

- стоимость товара с учетом торговой наценки:  
32 000 руб. + 9600 руб. = 41 600 руб.;
- сумма НДС, предъявляемая покупателю при ставке НДС, равной 18%:  
(41 600 руб. x 18%) / 100% = 7488 руб.;
- общая сумма торговой наценки с учетом НДС:  
9600 руб. + 7488 руб. = 17 088 руб.
- продажная цена товара с учетом торговой наценки и налогов:  
32 000 руб. + 17 920 руб. = 49 088 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика <sup>1</sup> (без учета НДС)	41-1	60	30 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60	5400
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	41-1	60	2000
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	60	360
5	Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51	35 400
6	Произведена оплата услуг транспортной организации по доставке товаров (включая НДС)	60	51	2360
7	Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и транспортным услугам	68-1	19-3	5760
8	Отражена торговая наценка по товарам с учетом НДС	41-1	42	17 088
9	Магазином розничной торговли отражены по продажным ценам товары, полученные со склада организации	41-2	41-1	49 088

*Способ 3. Приобретенные товары отражаются в бухгалтерском учете по учетным ценам.*

Пример 4. Допустим, что все условия примера 1 сохраняются. Организация оптовой торговли учитывает приобретенные товары по учетным ценам.

В этом случае приобретение товаров отражается записью по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отражена покупная стоимость приобретенных товаров согласно расчетным документам поставщика (без учета НДС)	15	60	30 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товаров	19-3	60	5400
3	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке товаров (без учета НДС)	15	60	2000

1	2	3	4	5
4	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по доставке товаров	19-3	60	360
5	Произведена оплата поставщику за товары (включая НДС)	60	51	35 400
6	Произведена оплата услуг по доставке товаров (включая НДС)	60	51	2360
7	Товары оприходованы по учетной цене	41-1	15	32 000
8	Предъявлены к вычету суммы НДС по принятым на учет товарам и транспортным услугам	68-1	19-3	5760

Разница между стоимостью товаров по учетным ценам и фактической стоимостью приобретения товаров отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Поступление покупных товаров в организацию и формирование их стоимости является *первым этапом* их бухгалтерского учета.

На этом этапе затраты на приобретение товаров не уменьшают капитал организации и поэтому не могут быть признаны расходами организации.

На *втором этапе* бухгалтерского учета осуществляется продажа (реализация) товаров и только после этого расходы в виде стоимости приобретения данных товаров считаются *осуществленными и признаются в учете* в качестве расходов организации.

Учет поступления товаров, приобретенных по импорту, подробно изложен в гл. 11.

#### 4. УЧЕТ ПРОДАЖ ТОВАРОВ

Для целей бухгалтерского учета доходы и расходы от продажи товаров относятся к *доходам и расходам по обычным видам деятельности* и отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.

При продаже товаров доходом по обычным видам деятельности является выручка от продажи товаров. При продаже товаров к расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с приобретением и продажей товаров.

Применительно к товарам в расходы по обычным видам деятельности включаются затраты, связанные с приобретением товаров (цена приобретения или покупная стоимость товаров), и затраты, возникающие непосредственно в процессе продажи (перепродажи) товаров.

В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 при реализации товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка должна производиться одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду) товаров должно отражаться в учетной политике организации исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

В бухгалтерском учете товары считаются реализованными (проданными) в момент их отгрузки покупателю и с переходом к нему права собственности на продукцию.

Продажа товаров производится организациями по ценам, включающим налог на добавленную стоимость.

При оптовой продаже товаров другим организациям отпуск товаров со склада производится по товарным накладным формы № ТОРГ-12.

При отгрузке товаров определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляются и предъявляются ему к оплате расчетные документы.

При продаже товаров организация должна оформить счет-фактуру и зарегистрировать его в книге продаж. Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство по уплате НДС.

Форма расчетов за отгруженные в пределах территории РФ товары устанавливается условиями договора, однако, как правило, покупатели, производят оплату полученных товаров платежными поручениями. При осуществлении наличных расчетов, связанных с продажей товаров юридическим и физическим лицам, прием наличных денег всеми организациями (кроме кредитных организаций) должен производиться с обязательным применением контрольно-кассовой техники (далее - ККТ).

Сфера применения ККТ, требования к ней и обязанности организаций, применяющих контрольно-кассовую технику, регламентированы Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

При приобретении товаров за наличный расчет юридические лица имеют право на вычеты НДС при наличии счетов-фактур и кассовых чеков, в которых выделена сумма налога на добавленную стоимость.

В случаях, когда покупатель, согласно представленной доверенности, выступает от имени юридического лица, организации и индивидуальные предприниматели-продавцы зоязаны в установленном порядке выдавать счета-фактуры.

Счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров организациям за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж.

При этом показания контрольных лент контрольно-кассовой техники регистрируются з книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Продажа товаров, определение и признание выручки от продажи товаров и др. осуществляются в том же порядке, что и при продаже готовой продукции. Поэтому практически все нормы, изложенные для учета операций по продаже готовой продукции, в том числе и налоговые аспекты, справедливы и в отношении операций по продаже товаров.

Финансовый результат от продажи товаров ежемесячно выявляется на счете 90 «Продажи». На данном счете обобщается информация о доходах и расходах, связанных с продажей товаров, и формируется финансовый результат по ним.

Выручка от продажи товаров, осуществляемая торговыми организациями юридическим лицам, отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»).

Выручка от продажи товаров за наличный расчет, осуществляемая организациями розничной торговли физическим лицам (в частности, населению), отражается по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»).

При призвании в учете выручки от продажи товаров их стоимость списывается со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи».

Учет расходов на продажу. При реализации товаров организация несет определенные расходы, связанные с их реализацией, которые называют расходами на продажу или издержками обращения. Расходы, связанные с продажей товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров (в том числе транспортные расходы, если они не включены в покупную стоимость товаров);
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- на амортизацию основных средств;
- по хранению и подработке товаров;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» в течение месяца накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей товаров. Накопленные суммы расходов на продажу ежемесячно списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»). Все расходы (кроме транспортных расходов), связанные с продажей товаров, ежемесячно полностью относятся на себестоимость проданных товаров.

В торговых организациях частичному списанию подлежат расходы на транспортировку товаров в порядке распределения между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Сумма транспортных расходов, относящаяся к остаткам товаров на складе, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке.

1. Определяется сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце.

2. Определяется стоимость товаров, реализованных в текущем месяце, и стоимость остатка товаров на складе на конец месяца.

3. Рассчитывается средний процент как отношение суммы транспортных расходов к стоимости товаров.

4. Определяется сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на складе, как произведение среднего процента на стоимость остатка товаров на конец месяца.

Пример 5 Определим сумму транспортных расходов, подлежащую списанию за отчетный месяц, на основании следующих условных исходных данных:

№ п/п	Показатели	Сумма, руб.
1	Остаток товара на начало месяца по покупной стоимости	30 000
2	Транспортные расходы, приходящиеся на остаток товара на начало месяца	2100
3	Покупная стоимость товаров, поступивших за отчетный месяц	60 000
4	Транспортные расходы за отчетный месяц	4200
5	Продажная стоимость товаров, реализованных в текущем месяце без НДС	120 000
6	Покупная стоимость товаров, реализованных (проданных) за отчетный месяц	70 000

Расчет суммы транспортных расходов, относящейся к остатку товаров на конец месяца:

1. Сумма транспортных расходов, приходящихся на остаток товаров на начало месяца и осуществленных в текущем месяце:

$$2100 \text{ руб.} + 4200 \text{ руб.} = 6300 \text{ руб.}$$

2. а) стоимость товаров, реализованных за текущий месяц, - 70 000 руб.;

б) остаток товара на конец месяца:

$$30\,000 \text{ руб.} + 60\,000 \text{ руб.} - 70\,000 \text{ руб.} = 20\,000 \text{ руб.};$$

в) итого общая стоимость товаров:

$$70\,000 \text{ руб.} + 20\,000 \text{ руб.} = 90\,000 \text{ руб.};$$

3. Средний процент транспортных расходов к общей стоимости товаров:

$$(6300 \text{ руб.} : 90\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 7\%;$$

4. Сумма транспортных расходов, относящаяся к остатку товаров на конец месяца:

$$(20\,000 \text{ руб.} \times 7\%): 100\% = 1400 \text{ руб.}$$

Сумма транспортных расходов, подлежащая списанию за отчетный месяц со счета 44 «Расходы на продажу», определяется как разница между общей суммой транспортных расходов и их остатком на конец месяца:

$$6300 \text{ руб.} - 1400 \text{ руб.} = 4900 \text{ руб.}$$

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

**Налоговые аспекты.** Расходы, связанные с продажей товаров, учитываются для целей налогообложения прибыли, т.е. могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. Иными словами, организация вправе уменьшить доходы от реализации товаров на сумму расходов, непосредственно связанных с их продажей.

Применительно к товарам в состав этих расходов могут включаться покупная стоимость товаров и расходы, связанные с их продажей (реализацией).

В соответствии со ст. 320 НК РФ организации, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, должны формировать расходы на реализацию (далее – издержки обращения) в течение текущего месяца.

При этом в сумму издержек обращения включаются также расходы налогоплательщика – покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением, если они не учтены в стоимости приобретения товаров, и реализацией этих товаров.

К издержкам обращения не относится стоимость приобретения товаров по цене, установленной условиями договора. Указанная стоимость покупных товаров в последующем должна учитываться при их реализации.

Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается организацией в состав расходов, связанных с производством и реализацией, *до момента их реализации.*

В соответствии со ст. 272 НК РФ для организаций, применяющих метод начисления, расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

В соответствии с п. 2 ст. 273 НК РФ для организаций, применяющих кассовый метод, доход считается полученным только после поступления оплаты от покупателя.

При этом организации, применяющие кассовый метод, вправе списать стоимость покупных товаров только в том случае, если реализуемые товары были ими оплачены.

Кроме того, при использовании кассового метода затраты, связанные с реализацией (продажей) товаров (издержки обращения), признаются в налоговом учете расходами только после их фактической оплаты.

В соответствии с п. 2 ст. 268 НК РФ в случае, если цена приобретения покупных товаров с учетом расходов, связанных с их реализацией, превышает выручку от реализации товаров, разница между этими величинами признается *убытком* организации, учитываемым в целях налогообложения прибыли.

В соответствии со ст. 320 НК РФ для торговых организаций, применяющих метод начисления, расходы текущего месяца подразделяются на прямые и косвенные расходы.

К *прямым расходам* относятся стоимость приобретения покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада организации – покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

Все остальные расходы (за исключением внереализационных расходов), не учтенные в покупной стоимости товаров, осуществленные в текущем месяце, признаются *косвенными расходами* и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

Прибыль от продажи товаров подлежит обложению налогом на прибыль в общеустановленном порядке по ставке 24%.

Продажа товаров покупателям является также объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.

В общем случае налоговая база по НДС при продаже товаров определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ с учетом акцизов (для подакцизной продукции) и без включения в них НДС.

Момент определения налоговой базы и налоговые ставки по НДС для реализуемых товаров определяются в том же порядке, что и для готовой продукции.



Пример 2. Допустим, что торговая организация приобрела товар для оптовой продажи по безналичному расчету.

Товар был учтен по покупной стоимости, равной 32 000 руб., на счете 41 «Товары» (субсчет 41-1 «Товары на складах»). НДС в сумме 5760 руб. был предъявлен к вычету после принятия товара к бухгалтерскому учету.

Расходы, связанные с продажей (реализацией) товара, составили 5000 руб.

Организация продает товар другой организации по продажной цене, равной 47 200 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена продажная стоимость отгруженного товара (включая НДС)	62	90-1	47 200
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю товара	90-3	68-1	7200
3	Списана покупная стоимость проданного товара	90-2	41-1	32 000
4	Списаны расходы на продажу	90-2	44	5000
5	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи товара (в составе конечного финансового результата)	90-9	99	3000
6	Получена оплата за проданный товар (включая НДС)	51	62	47 200

Пример 3. Допустим, что торговая организация приобрела товар для розничной продажи за наличный расчет.

Покупная стоимость товара составляла 32 000 руб. НДС в сумме 5760 руб. был предъявлен к вычету после принятия товара к бухгалтерскому учету.

Организация ведет учет по продажным ценам. Торговая наценка с учетом НДС составляет 17 088 руб. и отражена на счете 42 «Торговая наценка».

Продажная цена товара с учетом торговой наценки и НДС составляет 49 088 руб.

Эта цена отражена на счете 41 «Товары» (субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле») (использованы данные из примера 3 п. 3 ч. В настоящей главы).

Расходы на продажу товара составили 5000 руб. При продаже товаров суммы торговой наценки сторнируются по кредиту счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

№ л/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена торговая наценка по товару с учетом налогов	41-1	42	17 088
2	Приобретенный товар отражен в учете по продажным ценам	41-2	41-1	49 088
3	Получена оплата за проданный в розницу товар (включая НДС)	50	90-1	49 088
4	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю товара	90-3	68-1	7488
5	Списана продажная стоимость реализованного товара	90-2	41-2	49 088
6	Сторнирована торговая наценка, относящаяся к продажной стоимости реализованного товара	90-2		17 088
7	Списаны расходы на продажу	90-2	- - 44	5000
8	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи товара (в составе конечного финансового результата)	90-9	99	4600

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при реализации по договору комиссии), то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные».

При фактической их отгрузке производится запись по кредиту счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 45 «Товары отгруженные».

Операции, отражающие реализацию товаров по договорам комиссии, отражаются в бухгалтерском учете в том же порядке, что и операции по реализации готовой продукции по договору комиссии с одним исключением: вместо счета 43 «Готовая продукция» используется счет 41 «Товары».

## 5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРОВ

Проведение инвентаризации товаров осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49, которые должны применяться с учетом постановления Госкомстата России от 18.08.1998 № 88.

Инвентаризация товаров осуществляется комиссией при обязательном участии материально ответственных лиц. Инвентаризация товаров заключается в проверке их фактического наличия в натуре по местам расположения товаров.

Товары заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, **группы**, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовщика) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товаров путем обязательного их пересчета, перевешивания или обмера. Не допускается вносить в описи данные об остатках "сваров со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их тактического наличия.

В целом инвентаризация товаров проводится в том же порядке, что и при инвентаризации материалов и других материально-производственных запасов.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.).

На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительных ведомостей, в которых фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Сличительные ведомости составляются при выявлении расхождений между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей и актов.

При инвентаризации товаров используются следующие унифицированные формы описей и актов:

№ формы	Наименование формы
<b>ИНВ-3</b>	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей
ИНВ-4	Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных
ИНВ-5	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
ИНВ-6	Акт инвентаризации расчетов за товарно-материальные ценности, находящиеся в пути

Для отражения результатов инвентаризации товаров, по которым выявлены отклонения от учетных данных, применяются сличительные ведомости формы № ИНВ-19 "Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей".

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй передается материально ответственному лицу.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации (проводимой перед составлением годовой бухгалтерской отчетности) - в годовом бухгалтерском отчете.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия товаров с данными бухгалтерского учета регулируются и отражаются на счетах бухгалтерского учета следующим образом.

Выявленные излишки товаров принимаются к бухгалтерскому учету по **рыночной** стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляются на финансовые результаты организации. Эта операция отражается в учете по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

При выявлении излишков товаров материально ответственные лица должны дать им соответствующие объяснения.

Потери и недостачи товаров могут возникнуть в следующих случаях:

.а) недостача и порча товаров, обнаруженных при приемке их от поставщиков:

- в пределах норм естественной убыли;
- сверх норм естественной убыли;

б) недостача и порча товаров, выявленные при проведении инвентаризаций и проверок:

- в пределах норм естественной убыли;
- сверх норм естественной убыли;

в) потери товаров в результате чрезвычайных обстоятельств (при авариях, пожарах и стихийных бедствиях);

г) потери товаров от завеса тары;

д) образования отходов..

Недостачи и потери от порчи товаров учитываются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и списываются с указанного счета в порядке, зависящем от момента их обнаружения (выявления).

Если недостача и порча товаров обнаружены *при их приемке* от поставщиков, то суммы недостач и потерь от порчи в пределах норм естественной убыли списываются на расходы на продажу. Если поставщиком товара была предоставлена скидка на возмещение возможных потерь товаров, суммы недостачи и потерь от порчи товаров (сверх норм естественной убыли), обнаруженных при их приемке, могут списываться на расходы на продажу в пределах сумм предоставленной скидки.

Если недостача и порча товаров выявлены *при инвентаризациях и проверках, а также в результате аварий, пожаров и стихийных бедствий*, то их списание осуществляется в следующем порядке.

Суммы недостач и потери товаров списываются со счетов учета по их фактической себестоимости, которая включает в себя договорную цену товара и долю транспортно-заготовительных расходов, относящуюся к этому товару.

Порядок расчета указанной доли устанавливается организацией самостоятельно.

В учете данная операция отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета учета товаров.

Недостача товаров и их порча списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на расходы на продажу, сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи товаров и их порчи списываются на финансовые результаты организации.

Списание товарных потерь в пределах норм естественной убыли производится только в тех случаях, когда такие нормы утверждены в установленном порядке. В случае отсутствия утвержденных норм естественной убыли потери считаются как потери сверх норм естественной убыли.

Недостача товаров в пределах установленных норм естественной убыли определяется после зачета недостач товаров излишками по пересортице.

В том случае, если после зачета по пересортице, произведенного в установленном порядке, все же была выявлена недостача товаров, нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию запасов, по которому установлена недостача.

В материалах, представленных для оформления списания недостач товаров и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться документы, подтверждающие обращения в органы МВД России, судебные органы и т.п. по фактам недостач, и решения этих органов.

Кроме того, должно прилагаться заключение о факте порчи товаров, полученное от соответствующих служб организации или специализированных организаций.

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 товаров одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих товаров выше стоимости товаров, оказавшихся в излишке, то указанная разница относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники недостачи не установлены, то разницы рассматриваются как недостача сверх норм убыли и списываются на финансовые результаты организации.

Выявленные недостачи учитываются по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 41 «Товары» и списываются в следующем порядке:

- при наличии основания предъявляется претензия (иск) поставщику и соответствующая сумма списывается в дебет счета по учету расчетов по претензиям;
- естественная убыль в пределах норм списывается на расходы на продажу;
- сумма недостачи сверх норм естественной убыли списывается в порядке, изложенном выше.

При подготовке товаров к продаже образуются *отходы*: при освобождении товара от тары, бумажной обертки, связочных материалов; при зачистке загрязненных поверхностей, заветренных срезов, верхнего пожелтевшего слоя у жиров; сахарная крошка (при продаже весового сахара и обсыпной карамели) и т.п.

Стоимость отходов списывается по кредиту счета 41 «Товары» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Потери от отходов, учтенные на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются с указанного счета:

- в пределах норм – на расходы на продажу;
- сверх норм – в порядке, изложенном выше.

Следует отметить, что операции по списанию недостач и потерь от порчи товаров отражаются в бухгалтерском учете в том же порядке, что и операции по списанию недостач и потерь от порчи материалов.

Примеры отражения в учете операций по списанию недостач и потерь от порчи материалов представлены в гл. 7.

## **6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Учет готовой продукции и товаров, учитываемых согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета соответственно на счетах 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», малыми предприятиями ведется на счете 41 «Товары».

Товары, приобретаемые малым предприятием для продажи, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средней себестоимости.

Для учета производственных запасов и товаров малые предприятия в качестве учетного регистра могут использовать «Ведомость учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям» по форме № В-2.

Ведомость по форме № В-2 предназначена для аналитического и синтетического учета производственных запасов, готовой продукции и товаров, отражаемых на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары», а также сумм НДС по приобретенным материальным ценностям (счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»).

Ведомость открывается на месяц и ведется материально ответственными лицами (или в бухгалтерии) отдельно по производственным запасам и товарам в разрезе всех видов ценностей независимо от того, имелось или нет движение за отчетный месяц тех или иных ценностей.

Стоимость ценностей определяется и отражается в ведомости исходя из затрат по цене приобретения, транспортных расходов, надбавок, указанных в расчетных документах поставщиков.

При наличии на предприятии двух и более материально ответственных лиц, которыми ведется учет ценностей с применением ведомостей по форме № В-2, в бухгалтерии на основе указанных ведомостей составляется ведомость по форме № В-2 для сводного учета наличия и движения ценностей за месяц в целом по малому предприятию.

Данные об отпуске материалов и товаров в производство и продажу записываются из ведомости по форме № В-2 (или сводной) соответственно в ведомости по формам № В-3 «Учет затрат на производство» или № В-б «Учет реализации».

Обособленно от товарно-материальных ценностей в ведомости отражается отдельной строкой сумма НДС, уплаченная (причитающаяся к уплате) и предъявляемая в дальнейшем к вычету при расчетах с бюджетом.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

5. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету материалов: Утв. постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций: Утв. постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 132.

8. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

10. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1993 № 64н.

11. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

## Глава 11. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 1. ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В рамках внешнеэкономической (внешнеторговой) деятельности организации могут осуществлять экспорт и/или импорт товаров, услуг и др.

**Внешнеторговая деятельность** - это деятельность по осуществлению сделок в области внешней торговли товарами, услугами, информацией и интеллектуальной собственностью.

Внешнеторговая деятельность в РФ регулируется Федеральными законами от Ю.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности», от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», Таможенным кодексом РФ, Законом РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» и другими федеральными законами и иными правовыми актами РФ, а также общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами РФ.

**Внешняя торговля товарами** - это импорт и/или экспорт товаров.

**Экспортом товара** признается вывоз товара с таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе.

Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы РФ.

К экспорту товаров приравниваются отдельные коммерческие операции без вывоза товаров с таможенной территории РФ за границу, в частности при закупке иностранным лицом товара у российского лица и передаче его другому российскому лицу для переработки \* последующего вывоза переработанного товара за границу.

Как правило, экспорт товаров представляет собой ее продажу иностранным юридическим или физическим лицам.

**Импортом товара** признается ввоз товара на таможенную территорию РФ без обязательства об обратном вывозе.

Факт импорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы РФ. Импорт товаров представляет собой приобретение их у иностранных поставщиков (юридических или физических лиц).

**Внешняя торговля услугами** - "оказание услуг (выполнение работ), включающее в себя производство, распределение, маркетинг, доставку услуг (работ) законодательно установленными способами.

**Внешняя торговля интеллектуальной собственностью** - передача исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности или предоставление права на использование объектов интеллектуальной собственности российским лицом иностранному лицу либо иностранным лицом российскому лицу.

**Внешняя торговля информацией** - внешняя торговля товарами, если информация является составной частью этих товаров, внешняя торговля интеллектуальной собственностью, если передача информации осуществляется как передача прав на объекты интеллектуальной собственности, или внешняя торговля услугами\* в других случаях.

**Внешнеторговая бартерная сделка** - сделка, совершаемая при осуществлении внешнеторговой деятельности и предусматривающая обмен товарами, услугами, работами, интеллектуальной собственностью, в том числе сделка, которая наряду с указанным обменом предусматривает использование при ее осуществлении денежных и/или иных платежных средств.

В целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах Российской Федерации, в том числе для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования прогрессивных структурных изменений в экономике РФ, в соответствии с федеральными законами и международными договорами РФ устанавливаются ввозные (импортные) и вывозные (экспортные) таможенные пошлины.

**Таможенно-тарифное регулирование** - метод государственного регулирования внешней торговли товарами, осуществляемый путем применения ввозных и вывозных таможенных пошлин.

**Таможенная пошлина** - обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию РФ или вывозе товаров с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством.

Участниками внешнеэкономической деятельности являются российские и иностранные лица, занимающиеся внешнеэкономической деятельностью.

Правом осуществления внешнеэкономической деятельности обладают все российские лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

**Российское лицо** - юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством РФ, физическое лицо, имеющее постоянное или преимущественное место жительства на территории РФ, являющееся гражданином РФ или имеющее право постоянного проживания в РФ либо зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя в соответствии с законодательством РФ.

Иностранные лица осуществляют внешнеэкономическую деятельность в РФ в соответствии с законодательством РФ.

**Иностранное лицо** - физическое лицо, юридическое лицо или не являющаяся юридическим лицом по праву иностранного государства организация, которые не являются российскими лицами.

При осуществлении экспорта или импорта товаров организации производят безналичные валютные расчеты в виде платежей из одной страны в другую. Формы расчетов по различным сделкам определяются внешнеэкономическими контрактами.

Использование иностранной валюты в качестве средства платежа относится к валютным операциям, поэтому продажа товаров (продукции) на экспорт и/или импорт товаров является объектом валютного контроля.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности российские организации (резиденты) обязаны в сроки, предусмотренные внешнеэкономическими контрактами, обеспечить:

- получение от нерезидентов (иностранцев) на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты РФ, причитающейся в соответствии с условиями указанных договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них;

- возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию РФ (не полученные на таможенной территории РФ) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Как правило, при экспорте товаров контроль осуществляется за поступлением валютной выручки в установленные сроки и за обязательной продажей части экспортной валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ.

Как правило, при импорте товаров контроль осуществляется за обоснованностью платежей в иностранной валюте и за ввозом товаров на территорию РФ в установленные договором (контрактом) сроки.

Валютный контроль в РФ осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля.

**Органами валютного контроля** в РФ являются ЦБ России, федеральный орган (федеральные органы) исполнительной власти, уполномоченный (уполномоченные) Правительством РФ.

**Агентами валютного контроля** являются уполномоченные банки, подотчетные ЦБ России, через которые осуществляются платежи по экспортно-импортным операциям, а также таможенные и налоговые органы.

Контроль за осуществлением валютных операций кредитными организациями и валютными биржами осуществляет ЦБ России.

**Валютные биржи** - юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, одним из видов деятельности которых является организация биржевых торгов иностранной валютой в порядке и на условиях, установленных ЦБ России.

Контроль за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами, осуществляют в пределах своей компетенции федеральные органы исполнительной власти, являющиеся органами валютного контроля, и агенты валютного контроля.

Порядок представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций, осуществляемых резидентами с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, а также порядок осуществления уполномоченными банками валютного контроля за проведением валютных операций остановлены положением ЦБ России от 01.06.2004 №Г258-П.

**При экспорте или импорте товаров** основными документами для осуществления валютного контроля являются паспорт сделки, досье по паспорту сделки и ведомость банковского контроля.

Учет валютных операций по контракту и контроль за их проведением осуществляет уполномоченный банк, в котором по контракту резидентом оформлен паспорт сделки.

**Паспорт сделки** - документ валютного контроля, оформляемый при вывозе с таможенной территории РФ или ввозе на таможенную территорию РФ товаров, а также за выполненные работы, оказываемые услуги, передаваемую информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них, по внешнеторговому договору (контракту), заключенному между резидентом и нерезидентом.

Паспорт сделки оформляется в соответствии с контрактом по унифицированной форме санковской документации № 0406005. Форма паспорта сделки и порядок его заполнения приведены в приложении 4 к Инструкции ЦБ России от 15.06.2004 № 117-И.

Паспорт сделки оформляется организацией в двух экземплярах и одновременно с подтверждающими документами представляется в банк.

Вместе с паспортом сделки организация должна представить в банк следующие подтверждающие документы:

- контракт (договор), являющийся основанием для проведения валютных операций по контракту (договору);
- разрешение органа валютного контроля на осуществление валютных операций по контракту (договору), а также на открытие резидентом счета в банке-нерезиденте, в случаях, предусмотренных актами валютного законодательства РФ;
- иные документы, указанные в ч.4 ст. 23 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле», необходимые для оформления паспорта сделки.

Подтверждающие документы представляются резидентом в банк одновременно с двумя экземплярами справки о подтверждающих документах.

Форма указанной справки и порядок ее оформления приведены в приложении 1 к положению ЦБ России от 01.06.2004 № 258-П.

Паспорт-сделки подписывается двумя лицами, наделенными правом первой и второй подписи, или одним лицом, наделенным правом первой подписи (в случае отсутствия в штате организации лиц, в обязанности которых входит ведение бухгалтерского учета), заявленными в карточке с образцами подписей и оттиска печати, с приложением оттиска печати организации.

Один экземпляр паспорта сделки, подписанный ответственным лицом банка и заверенный печатью банка, а также копии представленных организацией обосновывающих документов помещаются банком в досье по паспорту сделки.

Другой экземпляр паспорта сделки, подписанный ответственным лицом банка и заверенный печатью банка, в срок, не превышающий трех рабочих дней с момента его представления в банк, возвращается организации.

**Досье по паспорту сделки** - это формируемая по каждому паспорту сделки подборка документов для осуществления валютного контроля, например за поступлением выручки за экспортируемые товары.

С момента подписания паспорта сделки банк принимает данный контракт на расчетное обслуживание и выполняет функции агента валютного контроля по этому контракту.

Банк, ведущий досье по паспорту сделки, помещает в него следующие документы:

- паспорт сделки;



- обосновывающие документы;
- справку о валютных операциях, в которой содержится информация о паспорте сделки, или копия справки о валютных операциях, если в ней содержится информация о валютных операциях, осуществляемых резидентами по нескольким паспортам сделки;
- справку о поступлении валюты РФ;
- документы, подтверждающие исполнение обязательств иным способом;
- ведомость банковского контроля.

Помимо указанных выше документов банк по своему усмотрению либо в порядке, установленном нормативным актом ЦБ России, помещает в досье по паспорту сделки иные документы (копии документов), необходимые для выполнения функций агента валютного контроля за осуществлением резидентом валютных операций по контракту.

*Справка о валютных операциях* заполняется по унифицированной форме № 0406009. форма указанной справки и порядок ее составления приведены, в приложении 1 к Инструкции ЦБ России от 15.06.2004 № 117-И.

*Справка о поступлении валюты РФ* заполняется и оформляется резидентом в соответствии с требованиями, установленными нормативным актом ЦБ России.

Форма указанной справки и порядок ее составления приведены в приложении 2 к Положению ЦБ России от 01.06.2004 № 258-П.

Банк в день подписания им паспорта сделки по контракту в порядке открывает и ведет ведомость банковского контроля.

**Ведомость банковского контроля** представляет собой документ валютного контроля, содержащий сведения об операциях по контракту (паспорту сделки).

Ведомость банковского контроля формируется в электронном виде.

Форма указанной ведомости и порядок ее составления приведены в приложении 3 к Положению ЦБ России от 01.06.2004 № 258-П.

После окончания расчетов по контракту банк формирует ведомость банковского контроля на бумажном носителе, заверяет ее в установленном порядке и помещает ее в закрываемое досье по паспорту сделки.

## 2. УЧЕТ ПРОДАЖ ПРОДУКЦИИ (ТОВАРОВ) НА ЭКСПОРТ

Продажа продукции (товаров) на экспорт осуществляется в соответствии с заключенными контрактами, представляющими собой международный договор купли-продажи.

В контрактах должны быть отражены цена продукции (товаров) и сумма контракта, условия и сроки поставки продукции (товаров), формы расчетов за продукцию (товары), ответственность сторон и др.

В контрактах необходимо зафиксировать переход права собственности на продаваемые или приобретаемые товары.

Как правило, переход права собственности определяют как момент переходов рисков случайной гибели или утраты товаров.

Продукция (товары), подлежащая экспорту, как правило, доставляется покупателю морским или железнодорожным путем.

В первом случае отпуск продукции со склада для ее отправки в порт оформляется накладной, которая следует вместе с продукцией до порта.

При отправлении продукции из порта за границу составляется коносамент (документ, подтверждающий факт принятия продукции на борт судна). При этом дата составления коносамента считается датой поставки продукции.

При поставке продукции железнодорожным путем отправителю груза выдается квитанция железнодорожной накладной. На ее основании оформляются счет-фактура и расчетные документы, которые сдаются в банк и передаются покупателю.

При осуществлении экспорта товаров (продукции) они должны проходить таможенное оформление, которое производится в определенных для этого местах в регионе деятельности таможенного органа РФ, в котором находится отправитель продукции или его структурное подразделение.

При помещении товаров под таможенный режим экспорта декларантом представляются: таможенный орган, производящий таможенное оформление товаров, копии счетов-фактур, счетов-проформ, полученных организацией - собственником экспортируемых товаров от продавца экспортируемых товаров с отметкой о регистрации данных копий в налоговых органах по месту постановки на учет организаций - собственников экспортируемых товаров.

Копии указанных документов подписываются руководителем и главным бухгалтером собственника экспортируемых товаров и заверяются печатью организации.

В соответствии с Таможенным кодексом РФ при перемещении товаров (продукции) через таможенную границу РФ уплачиваются следующие таможенные платежи и налоги:

- вывозная таможенная пошлина;
- ввозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- таможенные сборы.

К таможенным сборам относятся таможенные сборы за таможенное оформление, таможенные сборы за таможенное сопровождение и таможенные сборы за хранение.

*Таможенный сбор* - это платеж, уплата которого является одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением и сопровождением товаров.

В соответствии с гл. 33<sup>1</sup> «Таможенные сборы» Таможенного кодекса таможенные сборы за таможенное оформление уплачиваются при декларировании товаров.

Экспорт товаров (продукции) осуществляется после уплаты вывозных таможенных пошлин и таможенных сборов.

Ставки вывозных таможенных пошлин и перечень продукции (товаров), в отношении которой они применяются, устанавливаются Правительством РФ.

В РФ применяются следующие виды ставок таможенных пошлин:

- *адвалорные ставки*, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- *специфические ставки*, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- *комбинированные ставки*, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

В соответствии с Таможенным кодексом при вывозе продукции (товаров) таможенные пошлины должны быть уплачены не позднее дня подачи таможенной декларации.

Основой для исчисления таможенной пошлины является таможенная стоимость продукции (товаров), определяемая в соответствии с Законом РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с учетом последующих изменений и дополнений).

В соответствии со ст. 14 данного Закона порядок определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории РФ, устанавливается Правительством РФ.

Как правило, таможенная стоимость вывозимых товаров (продукции) определяется на основе цены сделки, т.е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате при продаже товаров (продукции) на экспорт.

В таможенную стоимость вывозимых товаров (продукции) могут включаться следующие расходы, понесенные покупателем, но не включенные в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену сделки:

- а) комиссионные и брокерские вознаграждения;
- б) стоимость контейнеров и/или другой многооборотной тары, если в соответствии с товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности она рассматривается как единое целое с вывозимыми товарами;
- в) стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;
- г) соответствующая часть стоимости следующих товаров и услуг, которые были предоставлены покупателем продавцу бесплатно или по сниженной цене для производства или продажи на экспорт вывозимых товаров:

- сырья, материалов, деталей, полуфабрикатов и других комплектующих изделий, являющихся составной частью вывозимых товаров;
- инструментов, штампов, форм и других подобных предметов, использованных при производстве вывозимых товаров;
- вспомогательных материалов, израсходованных при производстве вывозимых товаров;
- инженерной проработке, опытно-конструкторских работ, дизайна, художественного оформления, эскизов и чертежей;
- д) лицензионных и иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель прямо или косвенно должен осуществить в качестве условия покупки вывозимых товаров;
- е) поступающей продавцу прямо или косвенно части дохода от последующих перепродаж, передачи или использования покупателем товаров после их вывоза с таможенной территории РФ;
- ж) налогов (за исключением таможенных платежей, уплачиваемых при заявлении таможенной стоимости), взимаемых на таможенной территории РФ, если в соответствии с налоговым законодательством или международными договорами РФ они не подлежат компенсации продавцу при вывозе товаров с таможенной территории РФ.

С 1 января 2005 г. таможенные пошлины не входят в перечень налогов и сборов, установленный НК РФ.

Так как эти платежи носят неналоговый характер, то их не следует отражать на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисление вывозной таможенной пошлины отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-5 «Экспортные пошлины») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (например, субсчет «Расчеты по таможенным платежам»).

Оплата таможенных пошлин отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Что касается таможенных сборов, то в Таможенный кодекс РФ введена новая глава 33<sup>1</sup> «Таможенные сборы», которая вступила в силу с 1 января 2005 г. и изменила ставки и механизм их уплаты.

С этого момента сборы за таможенное оформление должны уплачиваться в рублях до подачи таможенной декларации или одновременно с подачей таможенной декларации.

Ставки таможенных сборов за таможенное оформление устанавливаются Правительством РФ. С 1 января 2005 г. новые ставки таможенных сборов за таможенное оформление товаров установлены постановлением Правительства РФ от 28.12.2004 № 863.

Основой для исчисления таможенных сборов принята таможенная стоимость товаров.

В соответствии с указанным выше постановлением в общем случае минимальная ставка таможенных сборов за таможенное оформление составляет 500 руб. (для товаров, таможенная стоимость которых не превышает 200 тыс. руб. включительно), а максимальная ставка составляет 100 000 руб. (для товаров, таможенная стоимость которых превышает 30 млн. руб.).

Расходы организации по уплате таможенных сборов отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по таможенным платежам») с последующим списанием с кредита счета 44 в дебет счета 90 «Продажи» (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Оплата таможенных сборов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

При экспорте продукции выручка от ее продажи определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, и поэтому она после отгрузки учитывается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» (для товаров - со счетом 41 «Товары»).

При экспорте продукции организация может нести расходы, связанные с продажей продукции, которые учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

К таким расходам относятся услуги по транспортировке, погрузочно-разгрузочные работы, экспедирование продукции и др.

При переходе права собственности на продукцию к покупателю определяется финансовый результат от продажи продукции с учетом того обстоятельства, что расчеты должны зестись как в рублях, так и в валюте платежа.

При экспорте продукции используются следующие формы безналичных расчетов:

- банковские переводы;
- расчеты по инкассо;
- расчеты аккредитивами;
- расчеты по открытому счету.

Формы безналичных расчетов организация выбирает самостоятельно и предусматривает в договорах (контрактах), заключаемых ими со своими контрагентами (формы безналичных расчетов подробно изложены в гл. 3).

Экспортная валютная выручка, поступившая по любой из форм расчетов, зачисляется на транзитный валютный счет организации.

Согласно ст. 21 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» при поступлении экспортной валютной выручки организация обязана произвести обязательную продажу части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ (данная статья действует до 1 января 2007 г.).

Перечень иностранной валюты, подлежащей обязательной продаже на внутреннем валютном рынке РФ, приведен в приложении к Инструкции ЦБ России от 30.03.2004 № 111-И.

Законом установлено, что обязательная продажа части валютной выручки юридических лиц - резидентов должна осуществляться в размере не более 30% суммы валютной выручки, если иной размер не установил ЦБ России.

Закон предоставляет ЦБ России право устанавливать иной размер обязательной продажи части валютной выручки, но не свыше 30% ее суммы. На момент издания данной книги указанной выше Инструкцией ЦБ России был установлен размер обязательной продажи части валютной выручки, равный **10%** от суммы поступающей валютной выручки.

Обязательная продажа части валютной выручки организаций производится через уполномоченные банки Центральному банку РФ по курсу иностранных валют к валюте РФ, складывающемуся на внутреннем валютном рынке РФ на день продажи.

Курсовые разницы, возникающие при продаже продукции на экспорт, учитываются в составе внереализационных доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет операций по обязательной продаже части валютной выручки и курсовых разниц ~одробно изложен в гл. 3.

Налоговые аспекты. Законодательно установлено, что операции по экспорту продукции подлежат обложению налогом на добавленную стоимость.

С учетом международной практики о соблюдении при взимании НДС принципа страны назначения п. 1 ст. 164 НК РФ предусматривает налогообложение по налоговой ставке 0% сеализацию продукции (товаров), вывезенной в таможенном режиме экспорта при условии предоставления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ.

Кроме того, при экспорте продукции услуги по транспортировке, погрузочно-оазгрузочные работы, экспедирование продукции и т.п. также облагаются налогом на добавленную стоимость по ставке 0%.

В то же время организация может произвести вычет (возмещение) НДС, уплаченного ею при приобретении материальных и иных ценностей, использованных при производстве продукции (товаров).

Вычет НДС отражается в бухгалтерском учете только после представления в налоговые органы необходимых документов, подтверждающих реальный экспорт продукции.

Для подтверждения обоснованности применения организацией налоговой ставки 0% и вычета уплаченного НДС ею должны представляться в налоговые органы следующие документы:

1) контракт (копия контракта) организации с иностранным лицом на поставку продукции за пределы таможенной территории РФ;

2) выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанной продукции иностранному лицу на счет организации (налогоплательщика) в российском банке;

3) грузовая таможенная декларация (или ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск продукции в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска; через который продукция была вывезена за пределы таможенной территории РФ;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и/или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз продукции за пределы территории РФ.

Основным документом, свидетельствующим о реальном экспорте продукции железнодорожным или автомобильным транспортом, является грузовая таможенная декларация (далее - ГТД) с отметками российских таможенных органов.

При вывозе продукции судами через морские порты для Подтверждения ее вывоза за пределы таможенной территории РФ организацией в налоговые органы представляются следующие документы:

- копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни РФ;

- копия коносамента, морской накладной или любого иного документа, подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемой продукции, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за пределами таможенной территории РФ.

При вывозе продукции воздушным транспортом для подтверждения ее вывоза за пределы таможенной территории РФ в налоговые органы организацией представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за пределами таможенной территории РФ.

Указанные выше документы (их копии) представляются организациями для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок не позднее 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта.

При экспорте продукции моментом определения налоговой базы по НДС является последний день месяца, в котором собран полный пакет указанных выше документов.

Указанные выше документы представляются организациями для обоснования применения налоговой ставки 0% одновременно с представлением налоговой декларации.

При соблюдении всех условий общая схема учета экспортных операций по продаже готовой продукции организацией-экспортером может быть отражена в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отгружена экспортная продукция со склада организации автомобильным транспортом	45	43
2	Отражены расходы по транспортировке продукции и другие расходы, связанные с реализацией продукции	44	76
3	Начислена вывозная таможенная пошлина	90-5	76
4	Начислен таможенный сбор за таможенное оформление	44	76
5	Оплачена вывозная таможенная пошлина	76	51
6	Оплачен таможенный сбор за таможенное оформление	76	51
7	Отражена валютная выручка от продажи продукции после составления ГТД (сумма в валюте отражается в рублях по курсу ЦБ России на дату составления ГТД)	62	90-1
8	Списана себестоимость продукции, отгруженной на экспорт	90-2	45
11	Списаны расходы на продажу (в том числе суммы таможенных сборов)	90-2	44

1	2	3	4
12	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
13	Отражено поступление на транзитный валютный счет экспортной выручки за отгруженную продукцию (сумма в валюте по курсу ЦБ России на дату поступления выручки на транзитный валютный счет)	52-1	62
-			
14	Отражена положительная курсовая разница	62	91
15	После представления пакета необходимых документов в налоговые органы предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные за материалы и т.д., использованные при производстве продукции	68-1	19-3

Если по истечении указанных 180 дней налогоплательщик не представил полный пакет указанных выше документов, проведенные операции по реализации продукции (товаров) подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10% или 18%.

В последнем случае моментом определения налоговой базы по НДС будет являться дата отгрузки продукции (товаров).

После истечения 180 дней исчисляемая по этим ставкам сумма НДС отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС к возмещению») в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по НДС»). При перечислении этой суммы НДС в бюджет в учете делается запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по НДС») и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы требуемый пакет документов, обосновывающих применение налоговой ставки в размере 0%, уплаченные суммы НДС подлежат возврату налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены ст. 176 НК РФ.

Суммы НДС, подлежащие возврату организации в соответствии со ст. 176 НК РФ, отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС к возмещению»).

В случае если организация после 180 дней не сможет подтвердить обоснованность применения налоговой ставки в размере 0%, то суммы НДС, отраженные по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС к возмещению»), подлежат списанию в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Экспорт (импорт) продукции (товаров) может также осуществляться в рамках внешне-торговых бартерных сделок.

Внешнеторговые бартерные сделки совершаются в простой письменной форме путем заключения двустороннего договора мены.

Внешняя торговля товарами с использованием внешне-торговых бартерных сделок может осуществляться только при условии, что такими сделками предусмотрен обмен равноценными по стоимости товарами, а также обязанность соответствующей стороны оплатить разницу в их стоимости в случае, если такой сделкой предусматривается обмен неравноценными товарами.

В документе, оформляющем внешне-торговую бартерную сделку/должны указываться:

- дата заключения и номер внешне-торговой бартерной сделки;
- номенклатура, количество, качество, цена товара по каждой товарной позиции, сроки и условия экспорта, импорта товара.

При совершении бартерных сделок экспорт (импорт) продукции (товаров) может быть осуществлен только после оформления паспорта бартерной сделки, в котором в том числе указываются сведения о платежах с использованием денежных и/или иных платежных средств, в случае, если внешне-торговая бартерная сделка осуществляется с частичным использованием денежных и/или иных платежных средств.

*Паспорт бартерной сделки* - это документ контроля и учета бартерных сделок, совершаемых российскими лицами в соответствии с заключенными внешнеэкономическими договорами.

До осуществления экспорта товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых бартерных сделок, до начала таможенного оформления товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в счет исполнения бартерных сделок, российские лица обязаны оформить в соответствующем федеральном органе паспорт бартерной сделки.

Форма паспорта бартерной сделки и правила его оформления и учета приведены в приложениях 1 и 2 к Порядку оформления и учета паспортов бартерных сделок. Указанный Порядок утвержден Министерством финансов РФ 03.12.1996 № 01-14/197, МВЭС России 03.12.1996 № 10-83/3225 и ГТК России 03.12.1996 № 01-23/21497.

Таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ в счет исполнения бартерных сделок, осуществляется при условии представления в таможенные органы РФ паспорта внешнеторговой бартерной сделки.

При внешнеторговой бартерной сделке фактом поступления выручки от иностранного покупателя за отгруженную продукцию признается грузовая таможенная декларация, в которой имеется отметка таможенного органа о разрешении на выпуск в свободное обращение поступивших в обмен товаров.

Таким образом, вместо операции оплаты товаров в учете отражается операция по зачету взаимной задолженности по бартерной операции.

Эта операция отражается в учете по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Зачет взаимной задолженности осуществляется после выполнения обеими сторонами встречных обязательств по бартерной сделке.

При совершении бартерных сделок по работам, услугам и правам на результаты интеллектуальной деятельности необходимо представлять документы, указанные в Перечне документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок. Данный Перечень утвержден МВЭС России 01.07.1997 № 10-83/2508, ГТК России 09.07.1997 № 01-23/13044, ВЭК России 03.07.1997 № 07-26/3628.

### **3. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ТОВАРОВ ПО ИМПОРТУ**

Приобретение товаров по импорту осуществляется в соответствии с заключенными контрактами, представляющими собой международные договоры купли-продажи.

В контрактах должны быть отражены цена товара и сумма контракта, условия и сроки поставки товара, формы расчетов за товары, ответственность сторон и др.

При оплате импортных товаров применяются те же формы безналичных расчетов, что и при экспорте товаров (продукции).

В контрактах необходимо зафиксировать переход права собственности на приобретаемые товары.

Как правило, переход права собственности определяют как момент переходов рисков случайной гибели или утраты товаров.

Базисные условия поставок товаров по импорту сформулированы в Международных правилах толкования торговых терминов «Инкотермс», установленных Международной торговой палатой.

Импорт товаров осуществляется после уплаты ввозных, таможенных пошлин и таможенных сборов за таможенное оформление.

Кроме того, по товарам, приобретаемым по импорту, организация обязана уплатить акцизы (по подакцизным товарам) и налог на добавленную стоимость.

Ставки ввозных таможенных пошлин и перечень товаров, в отношении которых они применяются, устанавливаются Правительством РФ.

При ввозе товаров таможенные пошлины должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ.

Основой для исчисления таможенной пошлины, акцизов и таможенных сборов является таможенная стоимость товаров, определяемая в соответствии с Законом РФ «О таможенном тарифе». Изменениями и дополнениями, внесенными в данный Закон, с 1 июля 2006 г. для товаров, ввозимых на территорию РФ, должны применяться новые методы определения их таможенной стоимости.

Согласно ст. 12 данного Закона определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, производится путем применения одного из следующих методов определения таможенной стоимости товаров:

- 1) метода по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- 2) метода по стоимости сделки с идентичными товарами;
- 3) метода по стоимости сделки с однородными товарами;
- 4) метода вычитания;
- 5) метода сложения;
- 6) резервного метода.

Суть перечисленных выше методов подробно изложена в статьях 19-24 Закона РФ «О таможенном тарифе».

Основным документом, свидетельствующим о перемещении товаров из-за границы на территорию РФ, является грузовая таможенная декларация.

При приобретении товаров по импорту, подлежащих обязательной сертификации, необходимо получить российский сертификат соответствия в случае отсутствия иностранного сертификата или наличия иностранного сертификата, не признаваемого в РФ.

Сертификаты соответствия на импортные товары, подлежащие обязательной сертификации, представляются заявителем либо уполномоченным заявителем лицом в таможенные органы одновременно с таможенной декларацией.

Учет расчетов по импорту товаров ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно (например, на субсчете 60-3 «Расчеты с иностранными поставщиками»).

Так как импорт товаров предусматривает совершение операций в иностранной валюте, то записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России, действующему на дату совершения операции. Одновременно указанные записи производятся в валюте расчетов и платежей.

При формировании покупной стоимости импортируемых товаров важно определить дату совершения операций, связанных с приобретением товаров.

Для целей бухгалтерского учета дата совершения операции определяется следующим образом:

- контрактная цена товара в рублях определяется по курсу ЦБ России на дату перехода собственности на товар от продавца к покупателю (эта дата определяется в соответствии с условиями контракта);

- расходы, связанные с таможенным оформлением товаров, включая уплачиваемые на таможне акцизы и НДС, определяются по курсу ЦБ России на дату оформления грузовой таможенной декларации (ГТД).

Курсовые разницы, возникающие при осуществлении валютных операций, относятся на внереализационные доходы или расходы и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Пересчет стоимости приобретенных по импорту товаров в связи с изменением курса иностранных валют к рублю после их принятия к учету не производится.

Формирование покупной стоимости приобретаемых по импорту товаров рекомендуется вести с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

В этом случае принятие к бухгалтерскому учету товаров, приобретаемых по импорту, отражается записью по дебету счета 41 «Товары» (материалов - по дебету счета 10 «Материалы» и др.) в корреспонденции со счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».



Таможенная стоимость приобретенных по импорту товаров, пересчитанная в рубли по курсу ЦБ России, отражается по дебету счета 15 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (например, на отдельном субсчете 60-3 «Расчеты с иностранными поставщиками»).

В зависимости от принятой учетной политики организации для целей бухгалтерского учета транспортные расходы при формировании покупной стоимости товаров могут учитываться либо в стоимости приобретения товаров, либо в составе расходов на продажу.

Для целей бухгалтерского учета уплаченные организацией ввозные таможенные пошлины включаются в покупную стоимость приобретенного товара и отражаются в учете по дебету счета 15 в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (например, субсчет «Расчеты по таможенным платежам»).

Оплата таможенных пошлин отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Что касается таможенных сборов, то при импорте товаров с 1 января 2005 г. применяются те же ставки и тот же механизм их уплаты, что и при экспорте товаров.

Для целей бухгалтерского учета уплаченные таможенные сборы включаются в стоимость приобретенного товара и отражаются в учете по дебету счета 15 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Оплата таможенных сборов отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и помещении подакцизных товаров под таможенный режим выпуска для свободного обращения организации уплачивают в полном объеме акцизы.

Перечень подакцизных товаров, ставки акцизов, порядок их исчисления и уплаты в бюджет определяются гл. 22 «Акцизы» НК РФ.

В частности, к подакцизным товарам отнесены табачные изделия и алкогольные напитки, автомобильный бензин, дизельное топливо и др.

Если приобретенные подакцизные товары в дальнейшем продаются или используются для производства неподакцизных товаров (продукции), то уплаченные в бюджет акцизы включаются в стоимость приобретенных товаров.

В бухгалтерском учете эта операция отражается по дебету счета 15 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

Непосредственная уплата акцизов в бюджет отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Если приобретенные по импорту подакцизные товары в дальнейшем используются для производства других подакцизных товаров (продукции), то уплаченные акцизы не включаются в стоимость приобретенных товаров и учитываются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» обособленно (например, на субсчете 19-5 «Акциз, уплаченный таможенным органам»).

В данном случае операция по начислению акцизов отражается в учете по дебету субсчета 19-5 в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Непосредственная уплата акцизов в бюджет отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

В дальнейшем по мере изготовления и продажи подакцизных товаров сумма акциза, уплаченная в бюджет (при получении товара на таможне), подлежит вычету при расчетах с бюджетом.

Вычет уплаченного акциза отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам») в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-5 «Акциз, уплаченный таможенным органам»).

Исчисление и уплата акцизов и их отражение в бухгалтерском учете подробно изложены в гл. 14.

Налоговые аспекты. В соответствии с гл. 21 НК РФ операция по ввозу товаров на таможенную территорию РФ является объектом обложения налогом на добавленную стоимость.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ и таможенным законодательством РФ.

Согласно ст. 160 НК РФ налоговая база по НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ определяется как сумма таможенной стоимости ввозимых товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Сумма НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 160 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

В соответствии с Таможенным кодексом при ввозе товаров налоги должны быть уплачены не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ.

Начисление НДС при ввозе товаров по импорту должно отражаться по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» обособленно (например, на субсчете 19-4 «Налог на добавленную стоимость, уплаченный таможенным органам»).

В бухгалтерском учете операция по начислению НДС, уплачиваемого таможенным органам, отражается по дебету субсчета 19-4 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Уплата НДС таможенным органам отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ счета-фактуры отсутствуют, так как они не должны составляться иностранными поставщиками. Поэтому при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в книге покупок регистрируются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость.

НДС, уплаченный таможенным органам при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, подлежит вычету при расчетах с бюджетом после принятия на учет приобретенных товаров независимо от их оплаты иностранному поставщику.

Вычет НДС, уплаченного таможенным органам, отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по НДС») в корреспонденции с кредитом счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 19-4 «НДС, уплаченный таможенным органам»).

Суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров по импорту, должны учитываться в *покупной стоимости товаров* в случаях;

1) ввоза товаров, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) ввоза товаров, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) ввоза товаров организациями и лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате НДС;

4) ввоза товаров для производства и/или реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются их реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

Пример 1. Организацией приобретены материалы по импортному контракту стоимостью 20 000 дол. США.

Контрактом предусмотрен переход права собственности на материалы на момент их прибытия на таможенную территорию РФ.

На дату перехода права собственности на материалы импортеру курс ЦБ России составлял 28,00 руб. за 1 дол. США (курсы условные).

Таможенная пошлина на ввозимые материалы составляет 10% от контрактной (таможенной) стоимости материалов.

В соответствии с постановлением Правительства РФ и в зависимости от таможенной стоимости материалов (560 000 руб.) ставка таможенных сборов за таможенное оформление составит 2000 руб.

На дату оплаты поставщику и оформления грузовой таможенной декларации курс ЦБ России составлял 28,10 руб. за 1 дол. США.

Расходы по доставке материалов на склад организации составили 5900 руб., в том числе НДС - 900 руб.

Общая схема учета импортных операций по данному примеру у организации-импортера будет иметь следующий вид:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена контрактная (таможенная) стоимость приобретенных материалов на дату перехода права собственности на материалы (20 000 дол. США x 28,00 руб.)	15	60-3	560 000
2	Перечислена оплата иностранному поставщику (20 000 дол. США x 28,10 руб.)	60-3	52	562 000
3	Отражена отрицательная курсовая разница на дату погашения кредиторской задолженности поставщику [20 000 дол. США x (28,10 - 28,00) руб.]	91	60-3 <i>i</i>	2000
4	Начислена ввозная таможенная пошлина на дату оформления ГТД [(20 000 дол. США x 28,10 руб.) x 10%]	15	76	56 200
5	Начислен таможенный сбор за таможенное оформление	15	76	2000
6	Начислен НДС, подлежащий уплате таможенным органам [(560 000 руб. + 56 200 руб.) x 18%]	19-4	76	110916
7	Оплачена ввозная таможенная пошлина	76	51	56 200
8	Оплачен таможенный сбор за таможенное оформление	76	51	2000
9	Перечислен НДС, подлежащий уплате таможенным органам	76	51	110916
	Отражена стоимость услуг транспортной организации по доставке материалов на склад организации (без учета НДС)	15	60-1	5000
11	Отражена сумма НДС от стоимости услуг по доставке материалов	19-3	60-1	900
12	Произведена оплата услуг по доставке материалов (включая НДС)	60-1	51	5900
13	Приняты к учету поступившие на склад материалы по полной импортной стоимости (560 000 + 56 200 + 2000 + 5000) руб.	10	15	623 200
14	Предъявлены к вычету суммы НДС, уплаченные таможенным органам и транспортной организации (110 916 + 900) руб.	68И	19-3, 19-4	111 816

При приобретении по импорту товаров для перепродажи их продажа после выпуска в свободное обращение на территории РФ осуществляется в том же порядке, что и продажа отечественных товаров.

Экспорт и импорт товаров могут осуществляться при участии посреднических организаций, в частности по договорам комиссии. Организациям-посредникам при осуществлении внешнеэкономической деятельности необходимо иметь в виду, что получаемое ими при экспорте товаров комиссионное вознаграждение рассматривается как экспортная выручка, часть которой также подлежит обязательной продаже на внутреннем валютном рынке в том же порядке, что и средства организаций-экспортеров.

Что касается остального, то операции по импорту и экспорту товаров по договорам комиссии практически аналогичны обычным операциям, осуществляемым по договорам комиссии при продаже или приобретении товаров на территории РФ (учет операций по договорам комиссии подробно изложен в гл. 10).

### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Федеральный закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (с учетом последующих изменений и дополнений).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).
4. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (с учетом последующих изменений и дополнений).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 № 2н.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
9. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
10. Закон РФ от 21.05.1993 № 5003-1 «О таможенном тарифе» (с учетом последующих изменений и дополнений).
11. Постановление Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» (с учетом последующих изменений и дополнений, в частности с изменениями, внесенными решением Верховного Суда РФ от 10.07.2002 № ГКПИ 2001-916).
12. Инструкция ЦБ России от 30.03.2004 № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).
13. Инструкция ЦБ России от 07.06.2004 № 116-И «О видах специальных счетов резидентов и нерезидентов» (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. Инструкция ЦБ России от 15.06.2004 № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок».
15. Положение ЦБ России от 01.06.2004 № 258-П «Положение о порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций».

## Глава 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

### 1. ПОНЯТИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (далее - ПБУ 19/02).

ПБУ 19/02 определяет финансовые вложения как самостоятельный объект бухгалтерского учета.

Такой подход основан на концепции разделения затрат, связанных с текущей деятельностью (затраты на производство и расходы на продажу), и вложений в активы с целью получения дохода.

Данное обстоятельство согласуется с п. 3 ПБУ 10/99, согласно которому для целей бухгалтерского учета не признаются расходами вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи).

В ПБУ 19/02 установлен перечень активов, которые могут быть отнесены к финансовым вложениям организации, а именно:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества (совместной деятельности) и др.

Установлено, что указанные активы могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений при одновременном выполнении следующих условий:

- по принимаемым к учету активам организация должна иметь надлежащим образом оформленные документы, подтверждающие существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- к организации должны перейти финансовые риски, связанные с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- активы должны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости.

В ПБУ 19/02 также установлен перечень активов, которые не могут быть квалифицированы в качестве финансовых вложений, а именно:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Кроме того, вложения в активы, имеющие материально-вещественную форму (основные средства и материально-производственные запасы), а также нематериальные активы не относятся к финансовым вложениям.

В то же время следует иметь в виду, что имеющиеся у организации основные средства, нематериальные активы и материально-производственные запасы в случае их внесения

в счет вкладов в уставный капитал другой организации или по договору простого товарищества превращаются в объекты финансовых вложений.

Для целей бухгалтерского учета финансовые вложения классифицируются по различным признакам.

Финансовые вложения в зависимости от срока, на который они произведены, подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

К *долгосрочным* относятся финансовые вложения, произведенные на срок более 12 месяцев. К *краткосрочным* относятся финансовые вложения, произведенные на срок до 12 месяцев включительно.

Одним из основных видов финансовых вложений являются вложения в 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. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

В соответствии с ГК РФ к числу ценных бумаг отнесены: государственная облигация, облигация, вексель, акция и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Ценные бумаги в зависимости от вида имущественных прав, удостоверенных ими, подразделяются на долевые, долговые и производные.

*Долевыми ценными бумагами* являются ценные бумаги, эмитированные в связи с вкладами в уставные капиталы других организаций. К таким ценным бумагам в первую очередь относятся акции других акционерных обществ.

*Долговыми ценными бумагами* являются ценные бумаги, выпущенные в связи с долговыми обязательствами. К таким ценным бумагам относятся облигации коммерческих организаций, векселя, государственные и муниципальные ценные бумаги.

*Производные ценные бумаги* представляют собой особый вид финансовых вложений, к которым прежде всего относятся опционы.

Ценные бумаги в зависимости от субъектов прав, удостоверенных ими, подразделяются на именные, на предъявителя и на ордерные.

В *именных* ценных бумагах информация о владельцах должна быть доступна эмитенту в форме реестра владельцев ценных бумаг, а переход прав на ценные бумаги и осуществление закрепленных ими прав требуют обязательной идентификации владельца.

Права, удостоверенные именной ценной бумагой, передаются в порядке, установленном для уступки требования (цессии).

В ценных бумагах *на предъявителя* переход прав на ценные бумаги и осуществление закрепленных ими прав не требуют идентификации владельца. Для передачи другому лицу прав, удостоверенных ценной бумагой на предъявителя, достаточно вручения ценной бумаги этому лицу.

В *ордерных* ценных бумагах переход прав на ценные бумаги осуществляется путем совершения на этой бумаге передаточной надписи – индоссамента. Индоссамент, совершенный на ценной бумаге, переносит все права, удостоверенные ценной бумагой, на лицо, которому или приказу которого передаются права по ценной бумаге.

Индоссамент может быть *бланковым* (без указания лица, которому должно быть произведено исполнение) или *ордерным* (с указанием лица, которому или приказу которого должно быть произведено исполнение).

Ценные бумаги по форме и в зависимости от способа фиксации имущественных прав подразделяются:

- на ценные бумаги, выпущенные в документарной форме (на бумаге);
- ценные бумаги, выпущенные в бездокументарной форме.

*Документарная форма* – это форма ценной бумаги, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги.

*Бездокументарная форма* – это форма ценной бумаги, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг (например, при ведении реестра с помощью ЭВМ).

Лицо, осуществившее фиксацию права в бездокументарной форме, обязано по требованию обладателя права выдать ему документ, свидетельствующий о закрепленном праве.

Лица, работающие с ценными бумагами, подразделяются на две категории: профессиональные и непрофессиональные участники рынка ценных бумаг.

К профессиональным участникам отнесены индивидуальные предприниматели и юридические лица, имеющие соответствующие лицензии и осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг.

К профессиональным видам деятельности относятся брокерская, дилерская, депозитарная деятельность, деятельность по управлению ценными бумагами, по ведению реестра владельцев ценных бумаг и др.

Владельцы ценных бумаг, не имеющие соответствующих лицензий и непосредственно не осуществляющие профессиональную деятельность на рынке ценных бумаг, признаются непрофессиональными участниками рынка ценных бумаг.

Как правило, большинство коммерческих организаций не являются профессиональными участниками рынка ценных бумаг и работают с тремя основными видами ценных бумаг: акциями, облигациями и векселями, которые приобретаются ими для получения инвестиционного дохода (дивидендов, процентов, дисконта и др.) или дохода от их перепродажи.

**Акцией** признается ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Все акции акционерного общества являются *именными*, которые, в свою очередь, могут быть привилегированными и простыми (обыкновенными) акциями.

**Обыкновенная (простая) именная акция** - это акция, дающая право ее владельцу на получение дивидендов из части прибыли, оставшейся после выплаты дивидендов обладателям привилегированных акций. Обыкновенные акции дают его собственнику право голоса на общем собрании акционеров. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой.

**Привилегированная именная акция** - это акция, дающая ее собственнику преимущество перед держателями простых акций при распределении дивидендов и имущества акционерного общества при его ликвидации. Привилегированные акции не дают их собственнику право голоса на общем собрании акционеров, но приносят ему фиксированные дивиденды вне зависимости от величины прибыли, полученной акционерным обществом за конкретный период.

**Облигацией** признается ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право ее владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Доходом по облигации являются процент и/или дисконт.

Облигация опосредует отношения займа между владельцем облигации (заимодавцем) и лицом, выпустившим облигацию (эмитентом).

С точки зрения приносимого дохода облигации подразделяются на процентные (купонные) и дисконтные (бескупонные).

Применительно к облигациям *дисконт* представляет собой положительную разницу между ценой погашения (номинальной стоимостью) и ценой размещения (приобретения) облигации.

В зависимости от субъекта, выпускающего облигации и являющегося обязанным по ним лицом, облигации подразделяются на государственные и корпоративные (частные).

По *государственным* облигациям заемщиком выступает Российская Федерация или субъект Российской Федерации, а заимодавцем - физические и/или юридические лица. Государственные облигации удостоверяют право заимодавца на получение от заемщика предоставленных ему займы денежных средств или, в зависимости от условий займа, иного имущества, установленных процентов либо иных имущественных прав в сроки, предусмотренные условиями выпуска облигаций в обращение.

**По корпоративным** (частным) облигациям заемщиком выступает коммерческая организация, а заимодавцем - физические и/или другие юридические лица.

Облигации могут быть *именными* или *на предъявителя*.

По способу фиксации имущественных прав облигации могут быть выпущены в **документарной** форме (на бумаге) и **бездокументарной** форме.

**Векселем** признается ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика ("переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы.

Различают простые и переводные векселя.

**Простой вексель** - это ценная бумага, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денег держателю векселя.

**Переводной вексель (тратта)** - это ценная бумага, содержащая приказ векселедателя (трассанта) плательщику (трассату) об уплате указанной в векселе суммы денег третьему лицу-держателю векселя (ремитенту).

Применительно к обращению векселей под **дисконтом** понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств при размещении векселя.

**Опционом эмитента** признается ценная бумага, закрепляющая право её владельца на покупку в предусмотренный в ней срок и/или при наступлении указанных в ней обстоятельств определенного количества акций эмитента такого опциона по цене, определенной в опционе эмитента. Опцион эмитента является *именной* ценной бумагой.

**Сберегательный (депозитный) сертификат** - это ценная бумага, удостоверяющая сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат, или в любом филиале этого банка.

Сберегательные (депозитные) сертификаты могут быть предъявительскими или *именными*.

Ниже представлены основные определения других видов финансовых вложений.

**Вклад в уставный (складочный) капитал** - это инвестиции организации в виде денежных и/или неденежных средств в уставный (складочный) капитал других организаций, рассчитанные на получение дохода от долевого участия в деятельности другой организации.

**Вклад в простое товарищество** - это вид финансовых вложений организации, осуществляемых ею путем внесения денежных и/или неденежных средств вместе с другими лицами (товарищами) в совместную деятельность для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

**Предоставление другим организациям займов** - один из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Если иное не предусмотрено законом или договором займа, организация-займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором.

Задолженность различных юридических или физических лиц данной конкретной организации считается для нее **дебиторской задолженностью**. Дебиторская задолженность других организаций и лиц может быть продана данной организацией третьим организациям (не должникам).

Для последних организаций дебиторская задолженность, приобретенная («купленная») на основании уступки права требования, будет являться финансовым вложением.



По приобретенной дебиторской задолженности организация может получить доходу: в случае превышения суммы, полученной при последующей уступке права требования или прекращения соответствующего обязательства, над расходами по приобретению указанного требования.

## 2. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Процесс движения финансовых вложений условно можно подразделить на три основные стадии:

- стадию поступления (приобретения) финансовых вложений;
- стадию текущего учета финансовых вложений;
- стадию выбытия финансовых вложений.

На первой стадии производится принятие финансовых вложений к бухгалтерскому учету на основе первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Финансовые вложения, в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию, могут подразделяться на следующие виды:

- финансовые вложения, приобретенные за плату;
- финансовые вложения, внесенные в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации;
- финансовые вложения, полученные организацией безвозмездно;
- финансовые вложения, приобретенные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- финансовые вложения, внесенные в счет вклада по договору простого товарищества.

На второй стадии по финансовым вложениям, принятым к учету в организации, в дальнейшем могут осуществляться изменение их первоначальной стоимости для целей последующей оценки, хранение ценных бумаг, получение дохода от финансовых вложений. Кроме того, на этой стадии в некоторых случаях возможно формирование резерва под обесценение отдельных видов финансовых вложений.

Учет выбытия финансовых вложений осуществляется на третьей стадии. Выбытие финансовых вложений может иметь место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

ПБУ 19/02 предусматривает различные способы оценки финансовых вложений на различных стадиях их движения:

- на первой стадии осуществляется первоначальная оценка финансовых вложений (применяется при принятии финансовых вложений к учету);
- на второй стадии осуществляется последующая оценка финансовых вложений (применяется при изменении первоначальной стоимости принятых к учету финансовых вложений и отражении в бухгалтерской отчетности);
- на третьей стадии осуществляется оценка финансовых вложений при их выбытии.

Учет финансовых вложений на любой стадии их движения должен осуществляться в соответствии с выбранной единицей бухгалтерского учета финансовых вложений.

Выбор единицы бухгалтерского учета финансовых вложений должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно.

В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования *единицей бухгалтерского учета* финансовых вложений может быть серия, партия или другая однородная совокупность финансовых вложений.

Любые финансовые вложения организации должны подтверждаться первичными учетными и расчетными документами, служащими основанием для их принятия к бухгалтерскому учету.

В настоящее время не предусмотрены специальные унифицированные формы первичной учетной документации для учета движения финансовых вложений.

Предусмотрена лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации, предназначенная для учета результатов инвентаризации финансовых вложений.

Учет и долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений осуществляется на активном счете 58 «Финансовые вложения», который предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы и др.

В общем случае финансовые вложения отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

Для учета различных видов финансовых вложений к счету 58 «Финансовые вложения» могут быть открыты субсчета:

- 58-1 «Паи и акции»;
- 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58-3 «Предоставленные займы»;
- 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

На субсчете 58-1 «Паи и акции» осуществляется учет наличия и движения финансовых вложений в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т.п.

На субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» учитываются наличие и движение финансовых вложений в государственные и корпоративные долговые ценные бумаги (облигации, векселя и др.).

На субсчете 58-3 «Предоставленные займы» учитывается движение предоставленных организацией другим юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам денежных и иных займов.

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией-товарищем учитывается наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

Организации обязаны вести аналитический учет финансовых вложений. Установлено, что аналитический учет должен строиться таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т.п.).

Организация может формировать в аналитическом учете дополнительную информацию о финансовых вложениях организации, в том числе в разрезе их групп (видов).

При этом по принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Несмотря на объединение в одном счете краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений, в аналитическом учете они должны учитываться обособленно.

### 3. ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

С введением в действие норм ПБУ 19/02 было установлено, что финансовые вложения должны приниматься к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

**Первоначальная стоимость финансовых вложений** - это стоимость финансовых вложений при их принятии к бухгалтерскому учету.

ПБУ 19/02 предусматривает различные способы формирования первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от порядка их приобретения или поступления в организацию.

**Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату,** признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением

налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- 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.

Перечень фактических затрат на приобретение финансовых вложений является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в их первоначальную стоимость иных затрат, непосредственно связанных с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

В частности, в первоначальную стоимость финансовых вложений можно включать начисленные до принятия финансовых вложений к учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения данных финансовых вложений.

Проценты, начисленные после принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету, относятся к операционным расходам и подлежат отнесению на финансовые результаты организации.

ПБУ 19/02 устанавливает порядок отражения в учете суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата финансовых вложений производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

В соответствии с п. 10 ПБУ 19/02 фактические затраты на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут определяться (уменьшаться или увеличиваться) с учетом возникающих в этих случаях суммовых разниц до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

*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 РФ.*

*Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:*

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг рассчитывается рыночная цена;
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

*Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными сред* , признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

**Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества**, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

#### **4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

##### **4.1. Учет акций, облигаций и других видов финансовых вложений, приобретенных за плату**

Финансовые вложения, приобретенные за плату, принимаются к учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах).

Перечень фактических затрат на приобретение активов в качестве финансовых вложений приведен в предыдущем пункте.

Организация может приобретать за плату в качестве финансовых вложений доли в уставных капиталах других действующих организаций, акции акционерных обществ, долговые ценные бумаги (облигации и векселя) и другие активы.

Учет финансовых вложений, приобретенных за плату, осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения» (на соответствующих субсчетах).

Приобретение за плату указанных выше видов финансовых вложений (кроме векселей) осуществляется по договорам купли-продажи.

Документами, подтверждающими приобретение финансовых вложений и переход права собственности на них, служат платежные поручения, выписки банка по текущему или валютному счету, выписки из реестра акций или сами акции, акты приемки-передачи облигаций или сами облигации.

Приобретение векселей договорами купли-продажи или иными договорами законодательством РФ не предусмотрено. Передача векселя другому лицу осуществляется посредством передаточной надписи (индоссамент). Документами, подтверждающими приобретение векселей и переход права собственности на них, служат платежные поручения, выписки банка по текущему или валютному счету, акты приемки-передачи векселей и сами векселя.

В бухгалтерском учете приобретение за плату *долей* в уставных капиталах других организаций отражается по дебету счета «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Перечисление средств в оплату приобретаемых долей в уставном капитале других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Учет финансовых вложений организации в *акции* акционерных обществ также осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» к счету 58 «Финансовые вложения». Принятие ценных бумаг (в том числе акций) к бухгалтерскому учету должно происходить на дату перехода права собственности на них к организации.

- Операции по приобретению за плату акций других организаций отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств:

№ п/п	Со	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Приняты к учету оплаченные с расчетного счета акции в сумме фактических затрат на их приобретение	58-1	51
2	Приняты к учету оплаченные с валютного счета акции - в сумме фактических затрат на их приобретение	58-1	52

Для учета расчетов с контрагентом - продавцом акций может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Акции, не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к организации перешли права на акции.

Таким образом, в случае неполной оплаты акций, но при условии перехода права собственности на акции к организации их принятие к бухгалтерскому учету осуществляется следующим образом:

- оплаченная часть суммы отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;

- неоплаченная часть суммы отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

№ п/п		Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Получено право собственности на приобретенные акции	58-1	76
2	Перечислена часть денежных средств в оплату приобретенных акций	76	51

Неоплаченная часть суммы, подлежащей уплате за приобретенные акции, будет показываться в бухгалтерском балансе по счету 76 как кредиторская задолженность.

В остальных случаях (например, в случае предварительной оплаты акций и до момента перехода прав собственности на них) суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению акций, показываются в активе бухгалтерского баланса по счету 76 как дебиторская задолженность.

После получения акций и документов, подтверждающих право собственности на приобретенные акции, дебиторская задолженность погашается, а акции принимаются к учету по первоначальной стоимости и отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет затрат на приобретение акций ведется по каждому акционерному обществу - продавцу акций.

Акционерные общества могут выкупать у акционеров собственные акции с целью их дальнейшей перепродажи или аннулирования.

Однако, как отмечалось выше, собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования, не могут быть квалифицированы в качестве финансовых вложений.

Обобщение информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров, осуществляется на счете 81 «Собственные акции (доли)» (учет собственных акций, выкупленных у акционеров, подробно изложен в гл. 16).

Учет финансовых вложений организации в **облигации** осуществляется на субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» к счету 58 «Финансовые вложения».

Облигации могут приобретаться на вторичном рынке или при их размещении эмитентом. Эмитентом является организация, производящая эмиссию, т.е. выпуск в обращение ценных бумаг, в том числе облигаций.

Операции по приобретению облигаций за плату отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги») и кредиту счетов учета денежных средств.

Для учета расчетов с контрагентом - продавцом облигаций может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Операции по приобретению облигаций с учетом затрат, например на брокерские услуги, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены денежные средства в оплату облигаций	76	51
2	Оплачено вознаграждение брокерской организации	76	51
3	Приняты к учету облигации в сумме фактических затрат на их приобретение	58-2	76

Для сведения отметим, что брокерской деятельностью признается деятельность по совершению сделок с ценными бумагами от имени и за счет клиента (в том числе эмитента эмиссионных ценных бумаг при их размещении) или от своего имени и за счет клиента на основании возмездных договоров с клиентом. Профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий брокерскую деятельность, именуется брокером.

Аналитический учет затрат на приобретение облигаций ведется по каждой организации - продавцу облигаций и по каждой ценной бумаге.

Учет финансовых вложений организации в *векселя* также осуществляется на субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» к счету 58 «Финансовые вложения».

В хозяйственной практике организаций могут встречаться два вида векселей, которые условно можно подразделить на «финансовые» векселя и «коммерческие (или товарные)» векселя.

В случае если организация в оплату отгруженной продукции (работ, услуг), товаров получает от организации-покупателя его собственный вексель (т.е. вексель, обязанным лицом по которому является сам покупатель), то такие векселя служат для расчетов с покупателем и условно могут быть отнесены к *товарным* векселям.

Векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию (выполненные работы, оказанные услуги), не могут быть отнесены к финансовым вложениям.

Получение организацией таких векселей отражается в учете по отчету учета дебиторской задолженности покупателя (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные»), т.е. вексель предстает как долговое обязательство. Товарный вексель используется при взаимоотношениях продавца и покупателя, в основе которых лежит сделка, связанная с поставкой товаров, продукции (работ, услуг).

Учет расчетов с покупателями и заказчиками с использованием данного вида векселей подробно изложен в гл. 13.

Векселя, получаемые или приобретаемые организацией в результате нетоварных операций с целью извлечения инвестиционного дохода, можно отнести к *финансовым* векселям, которые являются объектом финансовых вложений. В данном случае вексель выступает в качестве ценной бумаги.

В тех случаях, когда организация приобретает векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в том же порядке, что и при учете долговых ценных бумаг (в частности, облигаций).

Операции по приобретению организацией финансовых векселей за плату отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-2) и кредиту счетов учета денежных средств.

Для учета расчетов с контрагентом - продавцом векселей может использоваться счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В случаях, когда стоимость приобретаемых финансовых вложений (например, векселей) выражена в иностранной валюте, то для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности она подлежит пересчету в рубли. Указанный пересчет производится по курсу ЦБ России, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте, т.е. на дату приобретения векселя.

Перечисление иностранной валюты за приобретаемый вексель отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 52 «Валютные счета». При получении векселя счет 76 кредитруется в корреспонденции с дебетом счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-2). В дальнейшем пересчет стоимости полученного векселя производится на дату составления бухгалтерской отчетности по курсу ЦБ России, действующему на отчетную дату. Курсовые разницы, возникающие при пересчете стоимости векселей, выраженной в иностранной валюте, зачисляются на финансовые результаты организации по мере их принятия к бухгалтерскому учету и отражаются по дебету (кредиту) счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-2) и кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет затрат на приобретение векселей ведется по каждой ценной бумаге.

При покупке ценных бумаг организациям предоставлено право самостоятельно определять существенность суммы дополнительных затрат на их приобретение (имеются в виду все затраты, кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу).

В случае если организация сочтет данную сумму несущественной по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, то такие затраты она вправе учесть в составе прочих операционных расходов (т.е. на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Учет этих затрат производится в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

Учет такого вида финансовых вложений, как **дебиторская задолженность**, приобретенная на основании уступки права требования, также осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения».

Для обособленного учета данного вида финансовых вложений организация может вводить дополнительный субсчет, например субсчет 58-5 «Приобретенная дебиторская задолженность».

Организация отражает приобретенную за плату дебиторскую задолженность по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-5) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисление средств в оплату приобретаемой дебиторской задолженности отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом учета денежных средств.

#### 4.2. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

По действующему законодательству РФ организации вправе осуществлять финансовые вложения в виде вкладов в уставные капиталы других организаций на территории РФ и за ее пределами.

Вклад в уставный (складочный) капитал может быть внесен в денежной форме и/или " .тем внесения материальных и иных ценностей, в том числе в виде материалов, объектов : гневных средств и/или нематериальных активов.

Передача денежных средств, материальных и иных ценностей в счет вклада в устав-**ный** капитал другой организации представляет собой один из видов финансовых вложе-  
-vi организации, рассчитанных на получение доходов от долевого участия в виде дивидендов и др.

В соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации.

Расходы в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций относятся к финансовым вложениям организации, и поэтому они наряду с затратами на капитальные вложения должны учитываться отдельно от текущих расходов, связанных с изготовлением и продажей продукции, товаров, работ, услуг.

Первичными документами, подтверждающими финансовые вложения организации з виде вклада в уставный капитал и служащими основой для отражения в бухгалтерском учете, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражаются денежные средства и оценка имущества, вносимого учредителями в счет вклада з уставный капитал другой организации;
- платежные документы, свидетельствующие о перечислении денежных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с передачей имущества в уставный капитал другой организации;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов и др.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны приниматься к учету по первоначальной стоимости.

Учет финансовых вложений организации в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций осуществляется на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции»).

Финансовые вложения организации в виде денежных вкладов в уставный капитал другой организации отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») и кредиту счетов учета денежных средств в сумме фактически переданных денежных средств.

При передаче материальных и иных ценностей в счет вклада в уставный капитал другой организации имеет место приобретение финансовых вложений (долей, акций других организаций) путем обмена на другое имущество.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальной стоимостью финансовых вложений, "эиобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

В случае передачи в счет вклада в уставный капитал основных средств или нематериальных активов под этой стоимостью понимается их первоначальная или остаточная стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

При передаче материалов и аналогичного имущества под этой стоимостью понимается их балансовая стоимость, отраженная в бухгалтерском учете.

Поскольку передача имущества и иных ценностей в счет вклада в уставный капитал другой организации не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то их балансовая (остаточная) стоимость может списываться со счетов их учёта непосредственно в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовые вложения организации в виде неденежных вкладов в уставный (складочный) капитал другой организации отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).



Например, согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств задолженность по вкладу в уставный капитал отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на величину остаточной стоимости передаваемого объекта основных средств.

Предоставление вклада, т.е. непосредственная передача имущества и нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал в размере их балансовой (остаточной стоимости), отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов учета имущества.

Для учета выбытия объектов основных средств, в том числе при их передаче в счет вклада в уставный капитал, используется субсчет 01-2 «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств, а в кредит - сумма накопленной амортизации..

Для учета выбытия объектов нематериальных активов, в том числе при их передаче в счет вклада в уставный капитал, используется счет 04 «Нематериальные активы», в кредит которого переносится сумма накопленной амортизации.

Аналитический учет финансовых вложений в виде вкладов в уставные капиталы других организаций ведется раздельно по всем организациям, участником которых является данная организация.

Налоговые аспекты. В соответствии с п. 3 ст. 270 НК РФ расходы передающей организации, в том числе в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения, т.е. они не могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Для целей налогового учета при передаче имущества и нематериальных активов в уставный (складочный) капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества и нематериальных активов, учтенного в налоговом учете передающей стороны. При этом передаваемые в качестве вклада в уставный (складочный) капитал основные средства и нематериальные активы должны оцениваться по их остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ передача имущества и нематериальных активов в уставный капитал других организаций не признается его реализацией. Поэтому в соответствии с под п. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ указанные вклады в уставный капитал не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Так как операции по передаче имущества и нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал другой организации не признаются объектом обложения налогом на добавленную стоимость, то суммы НДС, уплаченные по ним, не подлежат вычету.

В первом случае, когда организации заранее известно, что приобретенное имущество и/или нематериальные активы предназначены для передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации, то сумма НДС, предъявленная поставщиком при их приобретении, должна быть учтена в стоимости указанного имущества и/или нематериальных активов при их принятии к бухгалтерскому учету:

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации при приобретении имущества и/или нематериальных активов, должны учитываться в их стоимости в случае, если они предназначено для передачи в уставный (складочный) капитал другой организации.

Во втором случае, когда организация использовала ранее приобретенное имущество и/или нематериальные активы в производственной деятельности и произвела по ним вычет НДС, а затем решила передать их в уставный капитал другой организации, то она должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную по ним к вычету.

Применительно к основным средствам и нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемых основных средств и нематериальных активов.

Применительно к другим видам имущества (материалы и т.п.) у передающей организации подлежит восстановлению вся сумма НДС, ранее принятая к вычету.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором имущество и/или нематериальные активы были переданы другой организацией в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества и/или нематериальных активов, так как подлежат -злоговому вычету у принимающей организации.

С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанных имущества и/или нематериальных активов.

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычету I организации, получающей в качестве вклада в уставный капитал имущество и/или нематериальные активы, при условии их использования для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость..

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет имущества и/или нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.

С учетом изложенного в первом случае операции по передаче имущества и/или нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций (т.е. финансовые вложения организации) могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
<b>Пе</b>			
1	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта ОС	58-1	76
2	Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта ОС	01-2	01-1
3	Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта ОС)	76	01-2
<b>Передача объекта НМД в счет вклада в уставный капитал другой организации</b>			
1	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76
2	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости (равной в данном случае первоначальной стоимости объекта НМА)	76	04
<b>Передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации</b>			
1	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	58-1	76
2	Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их балансовой стоимости	76	10

Во втором случае операции по передаче имущества и/или нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций (т.е. финансовые вложения организации) могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		эбет	Кредит
Передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации			
1	Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта ОС (сторно)	68-1	
2	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта ОС	58-1	76
3	Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта ОС	01-2	01-1
4	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту его передачи	02	01-2
5	Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	01-2
6	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	58-1	19-1
Передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации			
1	Восстановлен НДС в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости передаваемого объекта НМА (сторно)	(68-11	19-2
2	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта НМА	58-1	76
3	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту его передачи	05	04
4	Отражена передача объекта НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости	76	04
5	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	58-1	19-2
Передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации			
1	Восстановлен НДС в размере всей суммы, ранее принятой к вычету по передаваемым материалам (сторно)	68-1	19-3
2	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину балансовой стоимости передаваемых материалов	58-1	76
3	Отражена передача материалов в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере их балансовой стоимости	76	10
4	Отражена на основании документов передача суммы восстановленного НДС принимающей организации	58-1	19-3

Необходимо иметь в виду, что в бухгалтерском учете для принимающей организации в соответствии с ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2000 первоначальной стоимостью материалов, основных средств и нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Во избежание противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом желательно, чтобы согласованная учредителями денежная оценка вклада совпадала с балансовой (остаточной) стоимостью передаваемого имущества.

Если согласованная денежная оценка вклада не будет совпадать с балансовой (остаточной) стоимостью передаваемого имущества, то при передаче имущества в счет вклада | -твный капитал другой организации между ними будет возникать положительная или Отрицательная разница.

Положительная разница возникает в случае, когда денежная оценка передаваемого имущества, согласованная учредителями, будет больше его балансовой (остаточной) стоимости.

Отрицательная разница возникает в случае, когда денежная оценка передаваемого имущества, согласованная учредителями, будет меньше его балансовой (остаточной) стоимости.

В первой ситуации организация получит доход (прибыль) в виде разницы между оценочной стоимостью вклада и стоимостью, по которой это имущество было ею приобретено |ли отражено в бухгалтерском балансе. Так как стоимость передаваемого имущества об:щается в увеличенную стоимость финансовых вложений, то это влечет за собой увеличение капитала организации. Следовательно, упомянутое превышение следует рассматривать в бухгалтерском учете как доходы организации.

Во второй ситуации организация получит убыток.

В бухгалтерском учете превышение согласованной денежной оценки вклада над балансовой (остаточной) стоимостью передаваемого имущества (прибыль) отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1) в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Превышение (балансовой) остаточной стоимости передаваемого имущества над согласованной денежной оценкой вклада (убыток) отражается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1) в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

В соответствии с п. 7 ПБУ 9/99 и п. 11 ПБУ 10/99 эти разницы представляют собой опер:зиционный доход или расход организации и должны списываться со счета 91 «Прочие до:оды и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в дебет (кредит) сче:та 99 «Прибыли и убытки».

#### 4.3. Учет вкладов по договору простого товарищества

Гражданским кодексом РФ предусмотрена возможность осуществления несколькими лицами совместной предпринимательской деятельности без образования отдельного юридического лица на основе договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (далее - товарищи или участники) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели.

Сторонами договора простого товарищества могут быть только индивидуальные предприниматели и/или коммерческие организации.

Основой совместной деятельности является выполнение обязательств по договору простого товарищества (далее - договор ПТ) между указанными выше лицами (товарищами).

Основные принципы совместной деятельности определены ГК РФ и заключаются в следующем:

- вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи;
- вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора ПТ или фактических обстоятельств;
- внесенное товарищами имущество, которым они обладали на праве собственности, а также полученные в результате совместной деятельности продукция и доходы признаются их общей долевой собственностью, если иное не установлено законом или договором ПТ;

- порядок покрытия расходов и убытков, связанных с совместной деятельностью товарищей, определяется соглашением между ними. При отсутствии такого соглашения каждый товарищ несет расходы и убытки пропорционально стоимости его вклада в общее дело:

- прибыль, полученная товарищами в результате их совместной деятельности, распределяется пропорционально стоимости их вкладов, если иное не предусмотрено договором ПТ или иным соглашением товарищей.

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 вклады организации-товарища по договору ПТ относятся к финансовым вложениям организации.

При бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением совместной деятельности, следует также руководствоваться нормами Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утвержденного приказом Минфина России от 24.11.2004 № 105н и введенного в действие с 1 января 2004 г. (далее - ПБУ 20/03).

В соответствии с п. 13 ПБУ 20/03 активы, внесенные в счет вклада по договору о совместной деятельности, включаются организацией-товарищем в состав финансовых вложений по *стоимости*, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу.

Финансовые вложения в виде вкладов организации-товарища по договору ПТ, отражаются в бухгалтерском учете практически аналогично операциям, отражающим финансовые вложения организации в виде вклада в уставные капиталы других организаций.

Например, основные средства или нематериальные активы учитываются в балансе по остаточной стоимости, поэтому их внесение в счет вклада по договору ПТ должно отражаться в составе финансовых вложений по остаточной стоимости.

Передача организацией вклада в совместную деятельность должна быть подтверждена документально получающей стороной.

Как правило, при осуществлении совместной деятельности ведение бухгалтерского учета общего имущества и дел поручается одному из участвующих в договоре ПТ юридических лиц.

Товарищ, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора ПТ.

Имущество, внесенное участниками договора ПТ, учитывается на отдельном балансе у товарища, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел.

Данные этого отдельного баланса не включаются в баланс организации-товарища, ведущего общие дела.

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора ПТ информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

При этом сроки представления данной информации товарищам не должны превышать сроки, установленные Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» для представления ими своей бухгалтерской отчетности.

В целях лучшего усвоения материала по учету операций, связанных с осуществлением договора ПТ, рассмотрим учет этих операций отдельно у организации-товарища (участника) и у организации-товарища (участника), ведущей общие дела.

Правила ведения бухгалтерского учета операций, связанных с участием в договоре о совместной деятельности, отдельно для организаций-товарищей и отдельно для организации-товарища, ведущего общие дела, установлены в ПБУ 20/03.

#### 4.3.1. Учет организацией-товарищем операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества

Организация-товарищ учитывает наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества на субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» счета 58 «Финансовые вложения». Предоставление вклада денежными средствами отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-4) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Предоставление вклада денежными средствами отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-4) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

8 соответствии с п. 3 ПБУ 10/99 вклады по договору ПТ не признаются расходами организации. \*

Поскольку передача имущества в счет вклада по договору ПТ не признается для целей бухгалтерского учета расходами, то остаточная стоимость имущества при такой передаче может списываться со счетов учета имущества непосредственно в дебет счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-4), минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Предоставление вкладов в виде материально-производственных запасов отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-4) в корреспонденции со счетами учета передаваемого в счет вклада имущества (счет 10 «Материалы» и др.) в размере их балансовой стоимости.

Предоставление вкладов в виде амортизируемого имущества (основные средства и нематериальные активы) отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4) в корреспонденции со счетами счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы» в размере их остаточной стоимости.

Сумма начисленной амортизации списывается со счетов по учету амортизации (счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов») в дебет счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Для учета выбытия объектов основных средств, в том числе при их передаче в счет вклада по договору ПТ, также используется субсчет 01-2 «Выбытие основных средств».

В дебет субсчета 01-2 «Выбытие основных средств» переносится первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств, а в кредит - сумма накопленной амортизации.

Финансовые вложения организации-товарища при передаче имущества в счет вкладов по договору ПТ могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость объекта ОС, переданного в счет вклада по договору простого товарищества	01-2	01-1
2	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту передачи	02	01-2
3	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в виде вклада по договору простого товарищества (в размере остаточной стоимости передаваемого объекта ОС)	58-4	01-2
4	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в виде вклада по договору простого товарищества (в размере балансовой стоимости передаваемых материалов)	58-4	10
5	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту НМА к моменту передачи	05	04
6	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в виде вклада по договору простого товарищества (в размере остаточной стоимости передаваемого объекта НМА)	58-4	04

Аналитический учет по субсчету 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» ведется по каждому договору ПТ и видам вкладов.

Участники договора ПТ представляют бухгалтерскую отчетность в общеустановленном порядке с учетом финансовых результатов, полученных по этому договору.

При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав операционных доходов или расходов прибыль или убытки по совместной деятельности, подлежащие получению или распределенные между товарищами.

Прибыли или убытки, полученные в результате совместной деятельности, подлежат распределению пропорционально стоимости вкладов товарищей.

В соответствии с Планом счетов прибыли, убытки и другие результаты по договору ПТ должны учитываться организацией-товарищем на субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуются по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

Причитающиеся к возмещению убытки отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3) и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Перечисление денежных средств на покрытие убытков отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-4) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При прекращении совместной деятельности имущество подлежит возврату каждой организации-товарищу.

Имущество по результатам его раздела отражается как погашение вкладов, учтенных в составе финансовых вложений, и учитывается по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетами учета имущества и денежных средств.

Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

По принятому к бухгалтерскому учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу начисление амортизации производится в течение вновь установленного срока полезного использования в соответствии с нормами ПБУ 6/01.

В бухгалтерском балансе организации-товарища вклад в совместную деятельность отражается в составе финансовых вложений, а в случае существенности показывается отдельной статьей.

#### **4.3.2. Учет организацией, ведущей общие дела, операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества**

При организации бухгалтерского учета организация-товарищ, ведущая общие дела в соответствии с договором ПТ, обеспечивает обособленный учет операций по каждому договору ПТ и операций, связанных с выполнением своей обычной деятельности.

Организация-товарищ, ведущая общие дела по договору ПТ, для учета состояния и движения вкладов в общее имущество должна использовать счет 80, который в этом случае именуется как «Вклады товарищей».

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходует по дебету счетов учета имущества (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей».

Отражение хозяйственных операций по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов по отдельному балансу, осуществляются в общеустановленном порядке.

Приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности имущество отражается в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и т.д.

Учет приобретения и/или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других вложений во внеоборотные активы ведется в общеустановленном порядке в соответствии с нормами ПБУ 6/01, 14/2000 и т.д.

В соответствии с ПБУ 20/03 начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса должно осуществляться в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора ПТ.

По окончании отчетного периода полученный финансовый результат - нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) распределяется между участниками договора о совместной деятельности в порядке, установленном договором.

Выявленный по окончании отчетного периода финансовый результат отражается по счету 99 «Прибыли и убытки» финансовый в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли либо дебиторская задолженность за товарищами в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

В соответствии с Планом счетов для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору ПТ применяется субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» к счету 75 «Расчеты с учредителями».

Доходы (прибыль), причитающиеся организациям-товарищам, отражаются по дебету счета 84 в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2). При перечислении товарищам сумм, причитающихся согласно договору ПТ, задолженность со счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2) списывается в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Убыток, подлежащий распределению между товарищами, отражается по дебету счета 75 (Расчеты с учредителями) (субсчет 75-2) в корреспонденции с кредитом счета 84.

Погашение организациями-товарищами полученного убытка отражается по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2).

В процессе осуществления совместной деятельности товарищ, ведущий общие дела, должен составлять и представлять участникам договора ПТ в порядке и сроки, установленные договором, информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой, бухгалтерской и иной документации.

По окончании или прекращении договора ПТ имущество, находящееся в общей собственности товарищей, подлежит разделу и возврату товарищам.

По окончании или прекращении договора ПТ товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс на дату окончания (прекращения) договора. При этом причитающееся каждому товарищу имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместную деятельность.

Таким образом, при возврате имущества товарищам при прекращении договора ПТ в бухгалтерском учете организации, ведущей общие дела, производятся обратные записи, т.е. по дебету счета 80 «Вклады товарищей» в корреспонденции с кредитом счетов по учету имущества.

Налоговые аспекты. Передача организациями своего имущества в качестве вкладов по договору ПТ не признается реализацией товаров (работ, услуг) и поэтому не облагается налогом на прибыль.

Согласно ст. 270 НК РФ расходы организаций-товарищей (участников) в виде вкладов по договору ПТ относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли.

Для целей налогообложения прибыли особенности определения налоговой базы по доходам, полученным участниками договора ПТ, установлены ст. 278 гл. 25 НК РФ.

В соответствии с этой статьей товарищ, ведущий общие дела, обязан определять нарастающим итогом по результатам каждого отчетного (налогового) периода прибыль каждого участника товарищества пропорционально доле соответствующего участника товари-



щества пропорционально доле соответствующего участника товарищества, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за отчетный (налоговый) период от деятельности всех участников в рамках товарищества.

О суммах причитающихся (распределяемых) доходов каждому участнику товарищества участник товарищества, осуществляющий учет доходов и расходов, обязан ежеквартально в срок до 15-го числа месяца, следующего за отчетным (налоговым) периодом, сообщать каждому участнику этого товарищества.

Доходы, полученные от участия в товариществе, включаются в состав внереализационных доходов организаций — участников товарищества и подлежат налогообложению.

Убытки товарищества не распределяются между его участниками и при налогообложении ими не учитываются.

При прекращении действия договора ПТ и возврате имущества участникам этого договора отрицательная разница между оценкой возвращаемого, имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору ПТ, не признается убытком для целей налогообложения прибыли.

В случае, если хотя бы одним из участников товарищества является российская организация, являющаяся налоговым резидентом РФ, ведение учета доходов и расходов такого товарищества для целей налогообложения прибыли должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение общих дел товарищества в соответствии с договором ПТ.

Операции по передаче имущества в счет вклада по договору ПТ не признаются его реализацией, и поэтому такие операции не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Особенности исчисления и уплаты в бюджет НДС при осуществлении операций в рамках договора ПТ на территории РФ установлены ст. 174 гл. 21 НК РФ.

В соответствии с данной статьей ведение общего учета операций, подлежащих обложению НДС в рамках договора ПТ, также возлагается на участника товарищества, в качестве которого может выступать только российская организация.

При этом обязанности налогоплательщика НДС в рамках договора ПТ возлагаются на участника, ведущего общие дела.

При реализации товаров (работ, услуг) в рамках договора ПТ участник, ведущий общие дела, обязан выставить соответствующие счета-фактуры в установленном порядке.

Налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым для производства и/или реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом обложения НДС, в рамках договора ПТ предоставляется только этому участнику товарищества при наличии счетов-фактур, выставленных ему в установленном порядке продавцами.

При осуществлении участником, ведущим общие дела, иной деятельности право на вычет сумм НДС возникает только при наличии отдельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых при осуществлении операций в рамках договора ПТ и используемых им при осуществлении иной деятельности.

#### **4.4. Учет займов, предоставленных другим организациям**

Предоставление другим организациям и физическим лицам займов является одним из видов финансовых вложений, рассчитанных на получение дохода в виде процентов по займу.

Первоначальная стоимость финансовых вложений в займы определяется как денежное выражение суммы выданного займа.

Организации имеют право предоставлять другим юридическим и физическим лицам денежные и иные займы в соответствии с заключенными договорами займа.

По договору займа организация-заимодавец вправе претендовать\*на возврат денежных средств или вещей, аналогичных переданным ранее заемщику, и уплату процентов за пользование займом. В то же время договор займа может быть безвозмездным (беспроцентным).

Организация-заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором.

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте нахождения или месте жительства заимодавца ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

На территории РФ используется единая учетная ставка (процентная ставка рефинансирования), устанавливаемая ЦБ России. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа.

Учет движения предоставленных организацией другим юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам денежных и иных займов осуществляется на субсчете 58-3 «Предоставленные займы». Предоставленные организацией другим юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

Займы, предоставленные в денежной форме, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3) в корреспонденции со счетами учета денежных средств счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.).

В случае если по договору займа передаются вещи (имущество), принадлежащие организации-заимодавцу, то их передача отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3) в корреспонденции со счетами учета имущества (счета 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.).

Аналитический учет предоставленных займов ведется по заемщикам и срокам возврата займов.

#### **4.5. Учет финансовых вложений, полученных организацией в счет вклада в уставный капитал или в счет вклада по договору простого товарищества**

По действующему законодательству вклады в уставный капитал организации могут быть получены в денежной форме и/или путем получения материальных и иных активов, в том числе финансовых вложений (акций, долей, облигаций и др.\*).

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный капитал не признаются доходами организации.

Как отмечалось ранее, для целей налогового учета при передаче имущества в уставный капитал вклад передающей стороны должен оцениваться по стоимости имущества, учтенного в налоговом учете передающей стороны.

При этом передаваемые в качестве вклада в уставный капитал основные средства в целях налогообложения учитываются по их остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета у передающей стороны.

Остаточная стоимость применяется также и по отношению к нематериальным активам, передаваемым в счет вклада в уставный капитал другой организации.

В этой же оценке должно учитываться имущество в налоговом учете у получающей стороны, стоимость которого должна быть подтверждена документально.

Размер уставного капитала организации и фактическая задолженность учредителей покладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты покладам в уставный (складочный) капитал») и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

При поступлении финансовых вложений в счет вклада в уставный капитал организации согласованная учредителями стоимость финансовых вложений отражается в учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции-со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты покладам в уставный (складочный) капитал»).

В бухгалтерском учете операции по поступлению финансовых вложений (например» акций и облигаций) в счет вклада в уставный капитал организации можно отразить следующими проводками:-

№ П/П	Содержание хозяйственных операций	• Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость акций, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации	58-1	75-1
	Отражена стоимость облигаций, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации	58-2	75-1

Счет 80 применяется также для учета информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества,

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных в счет вклада по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Таким образом, принятие к учету финансовых вложений, полученных в счет вклада по договору простого товарищества, осуществляется практически аналогично учету финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации.

Отличие состоит в том, что в финансовые вложения в последнем случае отражаются непосредственно на счете 80, который в данном случае именуется как «Вклады товарищей».

Организация, ведущая общие дела по договору простого товарищества, приходит финансовые вложения, внесенные организациями-товарищами в счет их вкладов в совместную деятельность, по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 80 «Вклады товарищей».

#### 4.6. Учет финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В соответствии с ПБУ 19/02 под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. По ценным бумагам, для которых не рассчитывается рыночная цена организатором торговли на рынке ценных бумаг, первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, признается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

В соответствии с п. 10.3 ПБУ 9/99 другие виды полученных безвозмездно финансовых вложений, которые не являются ценными бумагами, должны приниматься к бухгалтерскому учету также по рыночной стоимости.

При определении рыночной стоимости финансовых вложений данные о ценах, действующих на дату принятия их к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Основной формой безвозмездного получения финансовых вложений (ценных бумаг) является получение их по договору дарения.

Документами, подтверждающими безвозмездное получение ценных бумаг и переход права собственности на них, являются акты их приемки-передачи с приложением договора дарения, счета-фактуры на безвозмездно полученные ценные бумаги и сами ценные бумаги.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных ценных бумаг отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления») в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения» (соответствующие субсчета).

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2), затем списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Налоговые аспекты, Для целей бухгалтерского учета согласно п. 8.ПБУ 9/99 активы, полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам.

Для целей налогового учета согласно ст. 250 гл. 25 НК РФ безвозмездно полученное имущество также относится к внереализационным доходам организации и должно оцениваться исходя из рыночных цен.

При безвозмездном получении активов организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю текущую рыночную стоимость безвозмездно полученных активов.

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению финансовых вложений.

#### 4.7. Учет финансовых вложений, полученных организацией в обмен на другое имущество

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Другими словами, например, при приобретении акций путем обмена на другое имущество их первоначальной стоимостью для целей бухгалтерского учета признается рыночная стоимость передаваемого в обмен имущества, независимо от цены, указанной сторонами в договоре мены,

Документами, подтверждающими приобретение финансовых вложений (например, акций и других ценных бумаг) в обмен на другое имущество, являются акты приемки-передачи ценных бумаг с приложением договора мены, счета-фактуры на приобретенные ценные бумаги и сами ценные бумаги.

Как правило, передача в счет оплаты ценных бумаг ценностей, отличных от денежных средств, вначале отражается как их реализация по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается балансовая (остаточная) стоимость передаваемых в счет оплаты акций ценностей.

Операции по приобретению акций, например в обмен на объект основных средств, могут быть отражены следующими проводками:

г п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена стоимость объекта ОС, переданного в счет оплаты акций по договору мены исходя из рыночной цены реализации (включая НДС)	62	91-1
2	Отражена сумма НДС от стоимости объекта ОС, переданного по договору мены	91-2	68-1
3	Списана первоначальная стоимость переданного по договору мены объекта ОС	01-2	01-1

1	2	3	4
4	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту передачи по договору мены	02	01-2
5	Списана остаточная стоимость объекта ОС, переданного по договору мены	91-2	01-2
6	Определен финансовый результат (прибыль) от передачи объекта ОС по договору мены	91-9	99
7	Приняты к учету акции, поступившие по договору мены (первоначальная стоимость акций принимается равной остаточной стоимости обмениваемого объекта ОС)	58-1	76
8	Отражен зачет взаимных требований сторон при исполнении договора мены	76	62

Операции по приобретению облигаций путем передачи в счет их оплаты ценностей, отличных от денежных средств, отражаются в учете в том же порядке, что и при приобретении акций.

Независимо от способа поступления ценных бумаг организация обязана надлежащим образом обеспечить их хранение.

Хранение приобретенных ценных бумаг может осуществляться в кассе организации или у депозитария.

*Депозитарием* именуется профессиональный участник рынка ценных бумаг, оказывающий услуги по хранению сертификатов ценных бумаг и/или учету и переходу прав на ценные бумаги. Юридическое или физическое лицо, пользующееся услугами депозитария, именуется *депонентом*.

Отношения организации и депозитария в процессе депозитарной деятельности регулируются договором, который именуется депозитарным договором (договором о счете депо). Депозитарный договор должен быть заключен в письменной форме. Депозитарий обязан утвердить условия осуществления им депозитарной деятельности, являющиеся неотъемлемой составной частью заключенного депозитарного договора.

Заключение депозитарного договора не влечет за собой переход к депозитарию права собственности на ценные бумаги депонента.

На ценные бумаги депонентов не может быть обращено взыскание по обязательствам депозитария. При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение.

В соответствии с п. 36 ПБУ 19/02 расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., признаются операционными расходами.

В бухгалтерском учете эти расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм - по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

Для целей налогового учета эти расходы признаются внереализационными расходами.

## 5. ТЕКУЩИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

### 5.1. Последующая оценка финансовых вложений

На стадии текущего учета финансовых вложений организациям разрешено корректировать первоначальную стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету. Другими словами, в определенных случаях организации могут производить последующую оценку финансовых вложений.

Для целей последующей оценки финансовые вложения организации подразделяются на две группы, по которым изменение стоимости в учете отражается по-разному:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

К первой группе относятся ценные бумаги, котирующиеся на фондовой бирже, а также другие финансовые вложения, текущая рыночная стоимость которых может быть документально подтверждена.

Ко второй группе относятся финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, во вклады по договору простого товарищества, в отдельные виды ценных бумаг (в том числе долговые) и др., текущую рыночную цену которых определить невозможно.

Финансовые вложения, относящиеся к первой группе, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по *текущей рыночной стоимости* путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. По желанию организации корректировка учетной стоимости финансовых вложений первой группы может производиться не только ежегодно, но и ежемесячно или ежеквартально.

В отличие от ранее действовавших норм корректировку учетной стоимости финансовых вложений первой группы необходимо производить как при повышении, так и при снижении стоимости этих вложений.

При этом разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовый результат коммерческой организации и учитывается в составе операционных доходов или расходов. В бухгалтерском учете указанная разница отражается по кредиту (дебету) счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом с дебетом (кредитом) 58 «Финансовые вложения».

Увеличение стоимости финансовых вложений, например прирост стоимости акций какой-либо другой организации, принадлежащих данной организации и котирующихся на Фондовой бирже, отразится в бухгалтерском учете по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Снижение стоимости финансовых вложений (тех же акций) отразится в бухгалтерском учете по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции») и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущую рыночную стоимость невозможно определить, то такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его предыдущей оценки.

Финансовые вложения второй группы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по *первоначальной стоимости*.

Исключение из последней нормы для финансовых вложений второй группы возможно лишь в двух-Ситуациях:

- 1) в ситуации, когда первоначальная стоимость долговых ценных бумаг отличается от их номинальной стоимости;
- 2) в ситуации, когда произошло обесценение финансовых вложений.

Рассмотрим обе ситуации текущего учета финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

#### **5.1.1. Учет долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость**

Во многих случаях организации приобретают долговые ценные бумаги (например, облигации) по цене, отличающейся от их номинальной стоимости (т.е. стоимости, указанной на облигации).

Разницу между первоначальной стоимостью долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения разрешается равномерно, по мере начисления причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

Если первоначальная стоимость этих ценных бумаг выше их номинальной стоимости то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится списание части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью.

Если же первоначальная стоимость этих ценных бумаг ниже их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производится доначисление части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью.

В обоих случаях часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью списываемая (доначисляемая) при каждом начислении причитающегося организации дохода по долговым ценным бумагам, определяется исходя из общей суммы разницы и установленной периодичности выплаты доходов.

К моменту погашения (выкупа) долговых ценных бумаг оценка, в которой они учитываются на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги»), должна соответствовать их номинальной стоимости.

В первом случае при списании суммы превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются следующие записи:

- по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» отражается вся сумма причитающегося к получению по долговым ценным бумагам дохода;

- по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 58 «Финансовые вложения» отражается часть *списываемой* разницы между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг;

- по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается разница между суммами, отнесенными на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения».

**Пример 1.** Допустим, что организация затратила на приобретение облигаций 220 000 руб. Срок погашения облигаций равен четырем годам.

Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 200 000 руб.

По облигациям ежегодно выплачивается процент, начисляемый по ставке 20% годовых.

Через четыре года организация получает денежные средства в счет погашения облигаций по номинальной стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Перечислены денежные средства в оплату облигаций	76	51 *	220 000
2	Отражена первоначальная стоимость облигаций (в сумме фактических затрат на их приобретение)	58-2	76	220 000
3	Получена сумма дохода (проценты) по облигациям за первый год (200 000 x 20%)	51	76	40 000
4	Списана Ул часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций за 1 год [(220 000 руб. - 200 000 руб.): 4]	76	58-2	5000
5	Отражена сумма чистого дохода по облигациям за год (разница между полученными процентами и <sup>А</sup> суммы превышения первоначальной стоимости облигаций над их номинальной стоимостью) (40 000 руб. - 5000 руб.)	76	91	35 000

В бухгалтерском балансе на начало следующего (второго) года первоначальная стоимость облигаций будет отражаться суммой, равной 215 000 руб. (220 000 руб. - 5000 руб.).

В течение последующих трех лет до момента погашения облигаций организация ежегодно повторяет последние три проводки, в результате которых балансовая стоимость облигаций будет доведена до их номинальной стоимости (200 000 руб.).

При наступлении срока погашения облигаций в учете отражаются следующие проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена задолженность эмитента по выплате денежных средств в счет погашения облигаций	76	91	200 000
2	Списана балансовая (номинальная) стоимость погашаемых облигаций	91	58-2	200 000
3	Поступили денежные средства в счет погашения облигаций	51	76	200 000

Во втором случае при доначислении суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью делаются следующие записи:

- по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» отражается вся сумма причитающегося к получению по долговому ценным бумагам дохода;

- по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом счета 58 «Финансовые вложения» отражается часть *доначисляемой* :эзницы между номинальной и первоначальной стоимостью долговых ценных бумаг;

- по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается итог сумм, отнесенных на счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 58 «Финансовые вложения».

**Пример 2.** Допустим, что организация затратила на приобретение облигаций 180 000 руб. Срок погашения облигаций равен четырем годам.

Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 200 000 руб. По облигациям ежегодно выплачивается процент, начисляемый по ставке 20% годовых.

Через четыре года организация получает денежные средства в счет погашения облигаций по номинальной стоимости.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Перечислены денежные средства в оплату облигаций	76	51	180 000
2	Отражена первоначальная стоимость облигаций (в сумме фактических затрат на их приобретение)	58-2	76	180 000
3	Получен доход (проценты) по облигациям за первый год (200 000 x 20%)	51	76	40 000
4	Доначислена V* часть разницы между номинальной и первоначальной стоимостью облигаций за первый год [(200 000 руб. - 180 000 руб.): 4]	58-2	76	5000
5	Отражена сумма чистого дохода по облигациям за 1 год (общая сумма полученных процентов и Ул суммы превышения номинальной стоимости облигаций над их первоначальной стоимостью) (40 000 руб. + 5000 руб.)	76	91	45 000



В бухгалтерском балансе на начало следующего (второго) года первоначальная стоимость облигаций будет отражаться суммой, равной 185 000 руб. (180 000 руб. + 5000 руб.).

В течение последующих трех лет до момента погашения облигаций организация ежегодно повторяет последние три проводки, в результате которых балансовая стоимость облигаций будет доведена до их номинальной стоимости (200 000 руб.).

При наступлении срока погашения облигаций их погашение отразится в учете теми же проводками, что и в первом случае. По облигациям, по которым определяется текущая рыночная стоимость, указанная выше норма не применяется, так как к моменту погашения их рыночная цена и так сравнивается с номинальной стоимостью облигаций.

ПБУ 19/02 позволяет организациям по долговым ценным бумагам и предоставленным займам составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости (другими словами, текущей стоимости). При этом организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета. Кроме того, при этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

#### 5.1.2. Обесценение финансовых вложений

Как отмечалось ранее, финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (2-я группа), подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Однако по этой группе финансовых вложений с целью обеспечения достоверного отражения их стоимости в отчетности предусматривается образование резерва под обесценение финансовых вложений. Указанный резерв создается только в случае снижения стоимости указанных финансовых вложений.

В соответствии с ПБУ 19/02 под *обесценением финансовых вложений*, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, признается устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

ПБУ 19/02 определяет конкретные условия, одновременное наличие которых может характеризовать устойчивое снижение стоимости финансовых вложений:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений 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.

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 либо 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 и т.д.

При возникновении таких ситуаций организация должна осуществить проверку, позволяющую установить наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация может создать резерв под обесценение финансовых вложений. Коммерческие организации могут создавать указанный резерв только за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов).

Резерв под обесценение указанных выше финансовых вложений образуется на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Расчетная стоимость финансовых вложений принимается равной разнице между их учетной стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете, и суммой снижения стоимости финансовых вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений должна производиться не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Вместе с тем организации могут производить указанную проверку поквартально на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности).

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата коммерческой организации (в составе операционных доходов).

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения и уменьшения финансового результата коммерческой организации (в составе операционных расходов).

При выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных доходов) в конце года или того отчетного периода, в котором произошло выбытие указанных финансовых вложений.

Аналогичным образом следует поступить в случае, когда финансовое вложение более не удовлетворяет условиям создания резерва под обесценение.

Из изложенного выше следует, что организации не производят прямую корректировку учетной (первоначальной) стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, с отражением этой корректировки на счете 58 «Финансовые вложения».

Разница в стоимости финансовых вложений второй группы должна компенсироваться путем создания резерва под обесценение этих вложений.

Для учета и обобщения информации о наличии и движении резервов под обесценение финансовых вложений организации используется счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

На сумму создаваемых резервов делается запись по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Аналогичная запись делается при увеличении величины указанных резервов.

При уменьшении величины созданных резервов, а также выбытии финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится запись по дебету счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерской отчетности стоимость обесцененных финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Операции по созданию и использованию резервов под обесценение финансовых вложений второй группы можно отразить в бухгалтерском учете организации следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2		4
1	Создан резерв под обесценение финансовых вложений (на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью финансовых вложений)	91	59
2	Увеличена сумма резерва под обесценение финансовых вложений в связи со снижением их расчетной стоимости	91	59

1	2	3	4
3	Уменьшена сумма резерва под обесценение финансовых вложений в связи с увеличением их расчетной стоимости	59	91
4	Уменьшена сумма резерва под обесценение финансовых вложений в связи с выбытием финансовых вложений, по которым ранее был создан соответствующий резерв	59	; 91

Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения суммы резервов под обесценение финансовых вложений, за исключением сумм резервов под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг, относятся к расходам, не учитываемым при налогообложении прибыли. Таким образом, эти расходы в обычных организациях не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль.

### 5.1.3. Учет доходов по финансовым вложениям

На стадии текущего учета финансовых вложений организация может получать по ним различного рода доходы.

В зависимости от вида деятельности организации доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями.

Для профессиональных участников рынка ценных бумаг доходы по финансовым вложениям признаются *доходами от обычных видов деятельности*.

Для непрофессиональных участников рынка ценных бумаг, к которым относится большинство обычных коммерческих организаций, доходы по финансовым вложениям признаются *прочими поступлениями*.

Последние организации могут осуществлять финансовые вложения с целью получения инвестиционного дохода или дохода от их перепродажи.

*По финансовым вложениям в виде вкладов в уставные капиталы других организаций* организация может получать доходы от долевого участия в виде дивидендов.

Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций для целей бухгалтерского учета, признаются операционными доходами организации. Для целей налогового учета доходы от долевого участия в других организациях отнесены к внереализационным доходам.

В бухгалтерском учете причитающиеся организации дивиденды учитываются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Полученные организацией денежные средства в счет начисленных дивидендов отражаются по дебету счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3),

В случае получения доходов от долевого участия в виде различного рода активов они приходятся по дебету счетов учета активов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

*По финансовым вложениям в акции других организаций* организация может получать доходы в виде дивидендов по акциям.

Доходы по этим ценным бумагам для целей бухгалтерского учета признаются операционными доходами, а для целей налогового учета они учитываются в составе внереализационных доходов,

В бухгалтерском учете причитающиеся организации дивиденды по акциям учитываются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Полученные организацией денежные средства в счет начисленных дивидендов отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

В случае получения дивидендов в виде различного рода активов они приходуются по дебету счетов учета активов и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

Налоговые аспекты. Доходы, полученные в виде дивидендов от долевого участия в других организациях и по акциям от российских организаций российскими организациями, с 1 января 2005 г. облагаются налогом на доходы по ставке 9%.

Доходы, полученные в виде дивидендов от иностранных организаций российскими организациями, облагаются налогом на доходы по ставке 15%.

Налог удерживают организации, являющиеся источником выплаты доходов.

Сумма налога на полученные доходы отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Удержание налога источником выплаты доходов отражается в учете организации по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

По финансовым вложениям в облигации организация может получить доходы в виде процентов по облигациям.

Эти доходы для целей бухгалтерского учета также относятся к операционным доходам.

Согласно допущению временной определенности запись о начислении процентов по облигациям должна быть сделана в учете организации в момент начисления дохода - по мере появления обязанности эмитента по уплате процентов. Этот момент определяется в соответствии с условиями эмиссии облигаций.

Причитающиеся организации проценты по облигациям учитываются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета проценты по облигациям (кроме государственных и муниципальных облигаций) относятся к внереализационным доходам и облагаются налогом на прибыль в общем порядке по ставке 24%.

Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам облагаются налогом по ставке 15%, кроме ценных бумаг, указанных в под п. 2 п. 4 ст. 284 НК РФ.

По финансовым вложениям в векселя организация может получить доходы в виде процентов по векселям или дисконта. Проценты и дисконт по векселям начисляются и уплачиваются только при погашении векселей. Для целей бухгалтерского учета эти доходы относятся к операционным доходам. Проценты по финансовому векселю могут быть включены в номинальную цену векселя или оплачиваться сверх этой цены.

В первом случае доход по векселю определится в виде разницы между ценой погашения (продажи) векселя и его первоначальной стоимостью.

Во втором случае, при погашении процентного векселя доход точно обозначен (равен по сумме процентам) и учитывается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Налоговые аспекты. Проценты и дисконт по векселям для целей налогообложения относятся к внереализационным доходам и облагаются налогом на прибыль в общем порядке по ставке 24%.

Сумма налога на полученные доходы отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Пример 3. Допустим, что организация приобретает вексель другой организации номиналом 110 000 руб. за 100 000 руб., т.е. дисконт составляет 10 000 руб. Вексель будет погашен другой организацией по номинальной стоимости через три месяца после выдачи векселя. В данном случае вексель принимается к учету по первоначальной стоимости, равной сумме денежных средств, фактически уплаченных другой организации за вексель, т.е. с учетом дисконта.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в вексель другой организации (в сумме фактических затрат на его приобретение)	58-2	51	100 000
2	Получен платеж по векселю по номинальной стоимости (погашение векселя)	51	91	110 000
3	Списана балансовая (первоначальная) стоимость векселя	91	58-2	100 000
4	Отражен финансовый результат (доход в виде дисконта) в составе конечного финансового результата	91	99	10 000

Пример 4. Допустим, что организация приобретает простой банковский процентный вексель номиналом 100 000 руб. на три месяца под 12% годовых. Через три месяца банк погашает вексель по его номинальной цене.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена первоначальная стоимость финансовых вложений в банковский процентный вексель (в сумме фактических затрат на его приобретение)	58-2	51	100 000
2	Получены доходы (проценты по векселю за три месяца) $[(100\ 000 \times 12\%): 12 \times 3]$	51	91	3000
3	Вексель предъявлен к оплате	91	58-2	100 000
4	Получен платеж по векселю	51	91	100 000
5	Отражен финансовый результат (доход в виде процентов по векселю) в составе конечного финансового результата	91	99	3000

По финансовым вложениям в виде предоставленных займов организация может получить доходы в виде процентов по предоставленным займам. Проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора займа.

Для целей бухгалтерского учета проценты, полученные по предоставленным займам, являются операционными доходами. Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются операционными расходами организации.

Налоговые аспекты. Доходы (проценты), полученные от оказания услуг по передаче взаимных финансовых ресурсов, при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 6 ст. 149 НК РФ.

В целях налогообложения прибыли проценты, полученные организацией по договору займа, являются внереализационными доходами и подлежат обложению налогом на прибыль в общем порядке по ставке 24%.

Начисление процентов по предоставленным займам отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1).

Начисление НДС по полученным процентам отражается в учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Поступление денежных средств в счет оплаты процентов по предоставленным займам отражается в учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3 «Предоставленные займы»).

В случае если заемщик своевременно не возвращает полученную сумму займа, то на эту сумму также должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки ЦБ России.

Взыскание указанных процентов не лишает заимодавца права требовать от заемщика возмещения убытков в части, превышающей сумму процентов.

В бухгалтерском учете заимодавца суммы начисленных штрафных санкций отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступление сумм начисленных штрафных санкций отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») и дебету счетов по учету денежных средств.

## 6. УЧЕТ ВЫБИТИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Выбытие финансовых вложений может иметь место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском<sup>1</sup> учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

При выбытии финансовых вложений организация должна списать с баланса их стоимость.

Оценка стоимости финансовых вложений при их выбытии зависит от вида выбывающих финансовых вложений.

### 6.1. Оценка финансовых вложений при их выбытии

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из *последней оценки*.

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их 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).

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года должен применяться один способ оценки их стоимости. Выбранные способы оценки стоимости выбывающих финансовых вложений по группам (видам) подлежат отражению в учетной политике организации.

Вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, приобретенная дебиторская задолженность и т.п. оцениваются только по способу оценки по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений.

При выбытии ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, оценка их стоимости может производиться любым из трех выше перечисленных способов.

При использовании первого способа стоимость финансовых вложений при их выбытии равна их первоначальной стоимости.

Оценка стоимости выбывающих ценных бумаг по средней первоначальной стоимости осуществляется по каждому виду ценных бумаг и определяется как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Оценка стоимости выбывающих ценных бумаг по способу ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. списываемые ценные бумаги должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца.

При применении способа ФИФО оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

Рассмотрим применение различных способов оценки стоимости выбывающих финансовых вложений на примере выбытия ценных бумаг.

**Пример 1. Оценка по средней первоначальной стоимости.** Допустим, что на 1 мая текущего года на балансе организации числился остаток акций ОАО «Вид» в количестве 100 шт. и по цене 100 тыс. руб. за 1 акцию.

В мае текущего года организация купила (приход) и продала (расход) несколько пакетов акций ОАО «Вид», которые не котируются на фондовой бирже.

Допустим, что в результате проведенных расчетов по способу оценки по средней первоначальной стоимости, для примера 1 получены следующие данные:

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.
<b>Остаток на 1 мая</b>	100	100	10,0	-	-	-	100	100	10,0
<b>11 мая</b>	50	100	5,0	60			90		
<b>16 мая</b>	60	110	6,6	100			50		
<b>20 мая</b>	80	120	9,6				130		
<b>Итого</b>	290		31,2	160	-	-	130	107,6	14,0

По итогам месяца организации необходимо рассчитать среднюю первоначальную стоимость акций ОАО «Вид» и определить стоимость выбывших в мае текущего отчетного года акций.

Стоимость списываемых ценных бумаг (в данном случае акций) определяется путем умножения количества выбывающих ценных бумаг на среднюю первоначальную стоимость одной ценной бумаги данного вида.

Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги данного вида рассчитывается как частное от деления стоимости ценных бумаг данного вида на их количество, соответственно складывающихся из стоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим ценным бумагам в этом месяце.

#### Расчет:

1) средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги:

$$(10,0 \text{ млн. руб.} + 5,0 \text{ млн. руб.} + 6,6 \text{ млн. руб.} + 9,6 \text{ млн. руб.}): 290 = 107,6 \text{ тыс. руб.};$$

2) стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:

$$130 \times 107,6 \text{ тыс. руб.} = 14,0 \text{ млн. руб.}$$

3) стоимость выбывающих ценных бумаг:

$$31,2 \text{ млн. руб.} - 14,0 \text{ млн. руб.} = 17,2 \text{ млн. руб.},$$

$$\text{или } 160 \times 107,6 \text{ тыс. руб.} = 17,2 \text{ млн. руб.}$$

Рассмотрим пример оценки стоимости выбывающих ценных бумаг по способу оценки по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Способ ФИФО основан на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения, т.е. списываемые первыми ценные бумаги должны быть оценены по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретений с учетом первоначальной стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца.

**Пример 2. Оценка по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).** Допустим, что в результате проведенных расчетов по способу ФИФО для примера 2 получены следующие данные:

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.	кол-во	цена за ед., тыс. руб.	сумма, млн. руб.
Остаток на 1 мая	100	100	10,0	-	-	-	100		
11 мая	50	100	5,0	60			90		
16 мая*	60	110	6,6	100			50		
20 мая	80	120	9,6				130		
<b>Итого</b>	<b>290</b>	<b>107,6</b>	<b>31,2</b>	<b>160</b>	<b>100,6</b>	<b>16,1</b>	<b>130</b>	<b>116,2</b>	<b>15,1</b>

При применении способа ФИФО оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по первоначальной стоимости последних по времени приобретений, а в стоимости проданных ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретений.

#### Расчет:

1) стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца исходя из стоимости по последним поступлениям:

$$(80 \times 120 \text{ тыс. руб.}) + (50 \times 110 \text{ тыс. руб.}) = 15,1 \text{ млн. руб.};$$

2) стоимость выбывающих ценных бумаг:

$$31,2 \text{ млн. руб.} - 16,1 \text{ млн. руб.} = 15,1 \text{ млн. руб.};$$

3) стоимость единицы выбывающих ценных бумаг:

$$15,1 \text{ млн. руб.} / 160 = 94,4 \text{ тыс. руб.}$$

**Налоговые аспекты.** Для целей налогового учета порядок определения стоимости ценных бумаг при реализации и ином их выбытии отличается от порядка, установленного для целей бухгалтерского учета, и регламентируется ст. 280 гл. 25 НК РФ.

Для целей налогового учета при реализации или ином выбытии ценных бумаг организация самостоятельно (в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой) выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

По выбывающим ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, можно рекомендовать использование метода ФИФО во избежание ведения отдельного налогового учета.

## 6.2. Учет операций по выбытию финансовых вложений

Учет операций по продаже финансовых вложений осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме организаций - профессиональных участников рынка ценных бумаг, которые отражают эти операции на счете 90 «Продажи»).

Доходы от продажи объектов финансовых вложений для целей бухгалтерского учета относятся к операционным доходам.



Выбытие доли (вклада) в уставном капитале другой организации (например, доли в существе с ограниченной ответственностью) происходит в форме его продажи или возврата организации его вклада в связи с выходом из состава участников или ликвидацией другой организации.

Возврат организации его вклада в уставный капитал другой организации в связи с выходом из состава участников или ликвидацией другой организации отражается в учете по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1) в корреспонденции со счетами учета денежных средств или иного имущества (счета 51, 52, 01, 04, 10 и др.).

Продажа организацией доли в обществе с ограниченной ответственностью отражается в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Одновременно по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» списывается стоимости доли (вклада), отраженная на счете 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-1 «Паи и акции»).

Поступление денежных средств в оплату проданной доли отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» также могут списываться расходы, связанные с продажей доли в уставном капитале другой организации (при наличии таких расходов).

Возникающая при продаже доли в уставном капитале другой организации разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от их продажи.

Полученный финансовый результат (например, прибыль) от продажи этой доли списывается с дебета счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

При продаже долей расходы в виде стоимости приобретения долей учитываются для целей налогообложения прибыли. В соответствии с п. 10 ст. 272 НК РФ датой осуществления указанных расходов признается дата реализации долей.

Выбытие акций других акционерных обществ происходит, как правило, в форме их продажи.

Продажа организацией приобретенных ранее акций отражается в учете аналогично продаже долей в уставных капиталах других организаций.

Для целей налогообложения расходы при продаже акций определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение) и затрат на ее реализацию. В соответствии с п. 7 ст. 272 НК РФ датой осуществления указанных расходов признается дата реализации или иного выбытия ценных бумаг.

Выбытие долговых ценных бумаг (например, облигаций) происходит, как правило, в форме их погашения (выкупа) или продажи.

Учет указанных операций также осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Продажа организацией приобретенных ранее облигаций отражается в учете аналогично продаже долей или акций.

Выбытие финансовых вложений в виде предоставленных займов происходит, как правило, в форме возврата займа и не отражается через счета реализации.

Возврат займа в денежной форме отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3).

Возврат заимодавцу вещей, аналогичных ранее им переданным заемщику, отражается в учете по кредиту счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58-3) в корреспонденции со счетами учета денежных средств или иного имущества (счета 51, 52, 01, 04, 10 и др.).

Выбытие приобретенной дебиторской задолженности может происходить при последующей уступке права требования другой организации (т.е. при ее продаже) или в случае прекращения соответствующего обязательства.

По приобретенной дебиторской задолженности организация может получить доход в случае превышения суммы, полученной при последующей уступке права требования или прекращения соответствующего обязательства, над расходами по приобретению этого требования.

Возникающая при продаже или погашении дебиторской задолженности разница между доходами и расходами определяет финансовый результат от их продажи или погашения.

При отражении в учете операций по выбытию финансовых вложений следует помнить, что по финансовым вложениям, по которым определяется текущая рыночная стоимость, списание их стоимости должно осуществляться исходя из последней оценки выбывающих авансовых вложений.

По финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, списание стоимости выбывающих финансовых вложений осуществляется исходя из оценки определяемой одним из трех способов, рассмотренных в предыдущем пункте.

Операции по продаже (погашению и т.п.) различных видов финансовых вложений могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>Продажа долей в уставных капиталах других организаций</b>			
1	Отражена продажная стоимость доли в уставном капитале другой организации	62	91-1
2	Списана стоимость проданной доли (здесь и далее списание стоимости выбывающих финансовых вложений осуществляется в соответствии с принятым способом оценки их стоимости при выбытии)	91-2	58-1
3	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи доли (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
4	Получена оплата за проданную долю	51	62
<b>Продажа акций других организаций</b>			
1	Отражена продажная стоимость акций другого акционерного общества	62	91-1
2	Списана стоимость проданных акций	91-2	58-1
3	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи акций	91-9	99
4	Получена оплата за проданные акции	51	62
<b>Продажа долговых ценных бумаг</b>			
1	Отражена продажная стоимость долговых ценных бумаг (например, облигаций)	62	91-1
2	Списана стоимость проданных долговых ценных бумаг	91-2	58-2
3	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи долговых ценных бумаг (в составе конечного финансового результата)	91-9	99
4	Получена оплата за проданные долговые ценные бумаги	51	62
<b>Погашение долговых ценных бумаг (например, облигаций)</b>			
1	Отражена задолженность эмитента по выплате денежных средств в счет погашения облигаций	76	91-1
2	Списана стоимость погашаемых облигаций	91-2	58-2
3	Поступили денежные средства в счет погашения облигаций	51	76
<b>Выбытие финансового вложения в связи с возвратом займа</b>			
1	Отражен возврат в денежной форме займа, ранее выданного другой организации	51	58-3
<b>Выбытие финансового вложения в связи с возвратом вкладов по договору ПТ</b>			
1	Отражена стоимость объекта ОС, возвращенного по договору простого товарищества	01	58-4
2	То же, при возврате объекта НМА	04	58-4

1	2	3	4
3	То же, при возврате сырья и материалов	10	58-4
4	То же, при возврате денежных средств на расчетный счет	51	58-4
5	То же» при возврате денежных средств на валютный счет	52	58-4
Погашение приобретенной дебиторской задолженности			
1	Поступили платежи в погашение приобретенной дебиторской задолженности	51	91-1
2	Списана стоимость погашенной дебиторской задолженности	91-2	58-5
3	Определен финансовый результат (прибыль) от погашения дебиторской задолженности (в составе конечного финансового результата)	91-9	99

## 7. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию с учетом требования существенности следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;
- по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения, начисляемая в соответствии с порядком, установленным п. 22 ПБУ 19/02; стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных финансовых вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величине резерва, созданного в отчетном году, величине резерва, признанного операционным доходом отчетного периода;
- суммы резерва, использованные в отчетном году;
- по долговым ценным бумагам и по кредитам и займам - данные об их оценке по дисконтированной (текущей) стоимости, о величине их дисконтированной (текущей) стоимости, о примененных способах дисконтирования.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны быть представлены с их подразделением на долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения.

## 8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Инвентаризация финансовых вложений осуществляется инвентаризационными комиссиями, которые создаются в порядке, аналогичном тому\* который существует при учете объектов основных средств, материально-производственных запасов и др.

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

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по -энным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте -эзвания, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы.

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

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

Результаты инвентаризации ценных бумаг отражаются в инвентаризационной описи -енных бумаг и бланков документов строгой отчетности по форме № ИНВ-16. Данная форма применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия -енных бумаг и выявления количественных расхождений их с учетными данными.

Опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственным лицом инвен- таризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один экземпляр описи пе- редается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица, юторое принимает ценные бумаги на ответственное хранение.

До начала инвентаризации от каждого материально ответственного лица или группы яиц, отвечающих за сохранность ценных бумаг, берется расписка. Расписка включена в заголовочную часть инвентаризационной описи.

При смене материально ответственных лиц опись составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, принявшему ценные бума- в второй экземпляр - материально ответственному лицу, сдавшему ценные бумаги, тре- ти экземпляр - в бухгалтерию.

На последней странице формы, перед подписью председателя комиссии, даны две свободные строки для записи последних номеров документов в случае движения ценных бумаг во время инвентаризации.

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации форма № ИНВ-16 выдается комиссии на бумажных и машинных носителях информации.

Излишки или недостачи ценных бумаг, выявленные по результатам их инвентаризации, отражаются в учете в общеустановленном порядке.

Излишки ценных бумаг приходяются по рыночной стоимости на дату проведения инвен- таризации и отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списываются с кредита счета 58 «Финансо- вые вложения» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Стоимость ценных бумаг, утраченных в связи с чрезвычайными обстоятельствами з результате пожара, стихийного бедствия и т.п.), списывается с кредита счета 58 «Фи- нансовые вложения» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Финансовые вложения в виде вкладов уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть под- тверждены документами.

## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с учетом по- следующих изменений и дополнений).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Утв. -риказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2003 № 105н.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
7. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с учетом последующих изменений и дополнений).
8. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
9. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
11. Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе» (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с учетом последующих изменений и дополнений).
13. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.
15. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1999 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

## Глава 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

### 1. ПОНЯТИЕ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у каждой организации появляются обязательства по расчетам за полученные материальные ценности, потребленные работы и услуги перед другими организациями и лицами, возникают задолженности других организаций и лиц по расчетам за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги) и т.п.

Задолженность организации другим юридическим и физическим лицам называется **кредиторской задолженностью**, а сами эти лица называются **кредиторами**.

К кредиторской задолженности, в частности, относятся задолженность организации поставщикам и подрядчикам за полученные от них материальные ценности (работы, услуги), задолженность своим работникам по заработной плате, задолженность по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды, задолженность по претензиям и др.

Задолженность других юридических и физических лиц данной организации называется **дебиторской задолженностью**, а сами эти лица называются **дебиторами**,

К дебиторской задолженности, в частности, относятся задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги), задолженность подотчетных лиц за выданные им подотчетные суммы, задолженность других организаций за выданные им займы и др.

Дебиторская задолженность других организаций и физических лиц может быть продана данной организацией третьим организациям (не должникам).

Для организаций-покупателей дебиторская задолженность, приобретенная («купленная») на основании уступки права требования, будет являться финансовым вложением и должна учитываться на счете 58 «Финансовые вложения» (учет приобретенной дебиторской задолженности подробно изложен в гл. 12).

Основными счетами, на которых отражается кредиторская задолженность организации, являются счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Для отражения дебиторской задолженности основными счетами являются счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Дебиторская и кредиторская задолженности являются объектом бухгалтерского учета, а именно представляют собой **обязательства** организации. Сроки исполнения обязательств должны быть оговорены в договорах организации, заключаемых с другими юридическими и физическими лицами.

Дебиторская и кредиторская задолженности со сроком их погашения не более 12 месяцев относятся к **краткосрочным** обязательствам организации, а свыше 12 месяцев - к **долгосрочным** обязательствам.

В практической деятельности иногда возникают ситуации, когда задолженность организаций друг перед другом по договорным обязательствам погашается несвоевременно или вообще не погашается.

В этом случае организации должны руководствоваться общим сроком исковой давности, установленным частью первой ГК РФ.

Исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено.

ГК РФ устанавливает общий срок исковой давности - 3 года. Для отдельных видов требований законом могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

По **обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается** по окончании срока исполнения. Другими словами, отсчет срока исковой давности начинается не с момента возникновения задолженности, а с момента просрочки долга, который определяется исходя из условий договора.

По **обязательствам, срок исполнения которых не определен в договоре либо определен моментом востребования**, течение исковой давности начинается с момента, когда у креди-

тора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока.

Перемена лиц в обязательстве не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления.

Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации.

Для целей бухгалтерского учета суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, относятся к внереализационным доходам.

В соответствии с ПБУ 9/99 кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность отражена в бухгалтерском учете организации.

Списание кредиторской задолженности отражается в учете по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности (счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Налоговые аспекты. В соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ суммы кредиторской задолженности организации, списанные в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям (за исключением случаев, предусмотренных подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ), относятся к внереализационным доходам, которые увеличивают налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Согласно подп. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ суммы кредиторской задолженности организации по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанные и/или уменьшенные иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства Российской Федерации, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, 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.

Для целей бухгалтерского учета суммы дебиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности, относятся к внереализационным расходам.

В соответствии с ПБУ 10/99 дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в расходы организации в сумме, в которой эта задолженность отражена в бухгалтерском учете организации.

Списание дебиторской задолженности отражается в учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности (счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

В случае если организацией был создан резерв по сомнительным долгам, то списание дебиторской задолженности отражается в учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции со счетом 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета суммы дебиторской задолженности, списанные в связи с истечением срока исковой давности, относятся к внереализационным расходам, которые уменьшают налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Необходимое условие для списания такой дебиторской задолженности - долг должен быть безнадежным.

В соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам можно отнести суммы безнадежных долгов, а в случае, если организация приняла решение о создании резерва по сомнительным долгам, - суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва.

Согласно п. 2 ст. 266 НК РФ безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед организацией, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Списание в состав внереализационных расходов безнадежных долгов, признаваемых "зковыми" согласно ст. 266 НК РФ, производится в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были признаны безнадежными. В частности, их списание можно производить -а дату исключения должника из реестра юридических лиц и погашения требования вступившим в силу определением суда о завершении конкурсного производства по процедуре банкротства должника.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием дебиторской задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Данная операция отражается по дебету забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток дебиторской задолженности, отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»). При этом на указанные суммы кредитуется счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Для целей налогового учета суммы, поступившие в порядке взыскания ранее списанной в убыток дебиторской задолженности, должны включаться в налоговую базу при исчислении налога на прибыль как внереализационные доходы.

Аналитический учет кредиторской и дебиторской задолженности ведется отдельно по каждому кредитору и дебитору.

В бухгалтерском балансе кредиторская и дебиторская задолженность по хозяйственным договорам отражается по их видам (статьям баланса).

При погашении кредиторской задолженности уменьшается валюта баланса с одновременным уменьшением суммы задолженности и размера имущества организации.

По группе статей «Дебиторская задолженность» данные о дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты, показываются раздельно.

При погашении дебиторской задолженности валюта баланса остается неизменной, поскольку меняется только вид имущества в активе баланса.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организация должна проводить инвентаризацию обязательств (дебиторской и кредиторской задолженности) организации.

Для оформления результатов инвентаризации предусмотрена унифицированная форма № ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, с поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

Акт составляется в двух экземплярах и подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, второй остается в комиссии.

В данной форме дебиторская и кредиторская задолженность организации делится на подтвержденную и неподтвержденную задолженность, а также на задолженность с истекшим сроком исковой давности.

По указанным видам задолженности к акту инвентаризации расчетов должна быть приложена Справка к акту инвентаризации расчетов с покупателями, с поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (приложение к форме № ИНВ-17), которая является основанием для составления акта по форме № ИНВ-17. Справка составляется в разрезе синтетических счетов бухгалтерского учета.



## 2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Поставщики и подрядчики - это организации, поставляющие материальные ценности (сырье, материалы, запасные части и т.д.), а также выполняющие работы (строительные и ремонтные работы и др.) и оказывающие услуги (подача тепла, воды, газа, электроэнергии и др.), необходимые для осуществления производственной деятельности организации.

Для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На этом счете ведется, как правило, учет расчетов по уже принятым к учету материальным ценностям, выполненным работам и оказанным услугам. Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени их оплаты.

Организации самостоятельно выбирают форму расчетов за поставленные материалы, продукцию (работы, услуги) и предусматривают их в договорах, заключаемых с поставщиками и подрядчиками. Как правило, организации производят оплату счетов поставщиков и подрядчиков платежными поручениями.

Первичными документами, подтверждающими произведенные расчеты с поставщиками и подрядчиками, являются счета, счета-фактуры, накладные, акты приемки работ (услуг), платежные поручения и др. Счета-фактуры, поступающие от поставщиков и подрядчиков, должны регистрироваться в книге покупок в хронологическом порядке по мере оплаты и оприходования поступивших ценностей (работ, услуг).

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету материальных ценностей (работ, услуг) в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (счета 08, 10, 15, 41, 43 и др.) или счетов учета соответствующих затрат (счета 20, 23, 25, 26, 44, 97 и др.).

За услуги по доставке материальных ценностей и по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т.п. (счета 08, 10, 15, 41, 43, 20, 23, 25, 26, 44 и др.).

Независимо от оценки материальных ценностей в аналитическом учете счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в синтетическом учете кредитуется согласно расчетным документам поставщика."

При принятии материальных ценностей (работ, услуг) к учету сумма НДС, указанная в расчетных документах поставщика, не включается в стоимость их приобретения и отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками отражается по дебету счета 60. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

В бухгалтерском учете операции по приобретению и оплате материальных ценностей (работ, услуг) отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность организации по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам), за услуги по доставке материальных ценностей в организацию	08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 41, 43, 44	60
2	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиками материальных ценностей (работ, услуг), услуг по доставке материальных ценностей в организацию	19	60
3	Произведена оплата поставщикам и подрядчикам за приобретенные ценности (работы, услуги), за услуги по доставке ценностей в организацию (включая НДС)	60	50, 51, 52

В тех случаях, когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза, а при приемке на склад поступивших материальных ценностей обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин, и если при проверке счета поставщика или "здрядчика" были обнаружены арифметические ошибки и несоответствие цен, обусловленное договором, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

За неотфактурованные поставки счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредитуется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах (подробно эти вопросы изложены в гл. 7).

Операция по прекращению обязательств при зачете взаимных требований отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Курсовые разницы, возникающие при приобретении материальных ценностей (работ, услуг), учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Указанные курсовые разницы относятся к внереализационным доходам или расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

В тех случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), величина оплаты определяется уменьшается или увеличивается с учетом суммовых разниц.

Под **суммовой разницей** понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на *дату принятия* - бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценки этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Правила отражения в учете суммовых разниц, возникающих в случаях, когда в соответствии с условиями договоров ценности, работы, услуги оплачиваются в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), установлены - ормами ПБУ 10/99.

В соответствии с нормами ПБУ 10/99, возникающие в таких случаях суммовые разницы признаются расходами по обычным видам деятельности и должны учитываться в составе величины оплаты.

Суммовые разницы, возникающие после принятия на учет ценностей (работ, услуг), относятся в составе внереализационных доходов или расходов.

Суммовые разницы, возникающие после принятия на учет приобретенных ценностей (работ, услуг), учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

В отличие от курсовых разниц, при отражении в бухгалтерском учете суммовых разниц на них не распространяется установленный нормами ПБУ 3/2000 порядок пересчета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.

Пример 1. Допустим, что организация приобретает материалы по договору, предусматривающему его оплату в условных денежных единицах, например стоимость материалов оценена в сумме 4800 дол. США.

Курс доллара США на дату поступления материалов в организацию составлял 28,00 руб., а на дату его оплаты составил 28,10 руб. (курсы условные). Очевидно, что операции по поступлению материалов в организацию, их оплата и принятие к бухгалтерскому учету разведены во времени.

В бухгалтерском учете операции по учету суммовых разниц, возникающих при приобретении материалов до момента их принятия к учету, будут отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, Руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена покупная стоимость приобретенных материалов по курсу на дату их поступления без учета НДС (4000 дол. x 28,00 руб. = 112 000 руб.)	15	60	112 000
2	Отражена сумма НДС от стоимости материалов по курсу на дату их поступления (720 дол. x 28,00 руб. = 20 160 руб.)	19-3	60	20 160
3	Произведена оплата за материалы по курсу на дату их оплаты (4720 дол. x 28,10 руб. = 132 632 руб.)	60	51	132 632
4	Отражена суммовая разница, возникшая до принятия материалов к учету (без учета НДС) (4000 дол. x 0,1 руб. = 400 руб.)	15	60	400
5	Отражена сумма НДС с возникшей суммовой разницы (720 дол. x 0,1 руб. = 72 руб.)	19-3	60	72
6	Материалы приняты к учету по стоимости, включающей суммовую разницу, возникшую до принятия материалов к учету (112 000 + 400 = 120 400 руб.)	10	15	112 400
7	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым к учету материалам (включающая НДС с суммовой разницы) (20 160 + 72 = 20 232 руб.)	68-1	19-3	20 232

Операции по учету суммовых разниц, возникающих при приобретении материалов, после момента их принятия к учету могут быть отражены следующими проводками: '

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена покупная стоимость приобретенных материалов по курсу на дату их поступления без учета НДС (4000 дол. x 28,00 руб. = 112 000 руб.)	15	60	112 000
2	Отражена сумма НДС от стоимости материалов по курсу на дату их поступления (720 дол. x 28,00 руб. = 20 160 руб.)	19-3	60	20 160
3	Материалы приняты к учету (по курсу на дату его поступления)	10	15	112 000
4	Произведена оплата за материалы по курсу на дату их оплаты (4720 дол. x 28,10 руб. = 132 632 руб.)	60	51	132 632
5	Отнесена на внереализационные расходы суммовая разница со стоимости материалов, возникшая после их принятия к учету (без НДС) (4000 дол. x 0,1 руб. = 400 руб.)	91-2	60	400
6	Отнесена на внереализационные расходы сумма НДС с возникшей суммовой разницы (720 дол. x 0,1 руб. = 72 руб.)	91-2	60	72
7	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым к учету материалам (не включающая НДС с суммовой разницы)	68-1	19-3	20 160

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности:

- по поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- по поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- по авансам выданным;
- по поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по поставщикам по просроченным оплатой векселям;
- по поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

### **2.1. Учет авансов выданных**

Учет авансов, выданных под поставку материальных ценностей (работ, услуг), осуществляется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно, на отдельном-субсчете (например, на субсчете «Расчеты по авансам выданным»).

В бухгалтерском учете суммы выданных авансов отражаются по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным») в корреспонденции с кредитом счетов по учету денежных средств.

Эти суммы числятся на данном субсчете до тех пор, пока они не будут зачтены поставщиком в погашение долга за полученные материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги).

Суммы выданных авансов, зачтенные поставщиком после поставки материальных ценностей (работ, услуг), отражаются по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным») в корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (например, субсчет «Расчеты с поставщиками продукции»).

Суммы по претензиям, выявленным при приемке предварительно оплаченных ценностей (работ, услуг), отражаются по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным») в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»).

Возврат поставщиком неиспользованных сумм аванса отражается в учете по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным»).

Невостребованные авансы, ранее выданные поставщикам, считаются убытком организации и списываются с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Расчеты по авансам выданным») в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание указанных невостребованных авансов осуществляется в порядке, установленном для списания дебиторской задолженности.

### **2.2. Учет расчетов с использованием векселей**

Векселя, выданные под поставку материальных ценностей (работ; услуг), учитываются по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» обособленно, на отдельном субсчете (например, на субсчете «Векселя выданные»).

Выдача организацией векселя отражается по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Векселя выданные») в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей или затрат на производство.

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и числятся на субсчете «Векселя выданные» до момента погашения задолженности.

Погашение задолженности по выданным векселям отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (субсчет «Векселя выданные») и кредиту счетов учета денежных средств.

### 3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками используется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На этом счете отражается дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за реализованные (отгруженные) им, но еще не оплаченные товары, продукцию (работы, услуги), основные средства, материалы и прочее имущество организации.

Дебиторская задолженность образуется в результате несовпадения момента отгрузки и оплаты продукции (оказания услуги, выполнения работы).

При отгрузке товаров, продукции, выполнении работ, оказании услуг покупателям и заказчикам организация выставляет им расчетные документы на суммы оплаты и счета-фактуры с выделением в них отдельной строкой суммы НДС, причитающейся к получению от них. Счета-фактуры, выставляемые покупателям и заказчикам, должны регистрироваться в книге продаж в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором у организации возникает обязательство по уплате НДС.

*Выручка* от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка), представляют собой доходы организации от обычных видов деятельности.

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).

*Поступления* от продажи основных средств, материалов и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров (работ, услуг), относятся к операционным доходам организации.

Выручка за отгруженные товары, продукцию (работы, услуги) отражается в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи».

Поступления за отгруженные покупателям объекты основных средств, материалы и иные активы отражаются в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Погашение дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, т.е. поступление выручки, отражается в учете по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В тех случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), величина выручки определяется с учетом возникающей суммовой разницы (увеличивается или уменьшается).

В соответствии с ПБУ 9/99 возникающие в таких случаях суммовые разницы должны учитываться в составе величины выручки или поступлений от продажи.

Положительные суммовые разницы отражаются в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» или счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Отрицательные суммовые разницы отражаются по этим же счетам сторнировочной проводкой.

Налоговые аспекты. При реализации товаров (работ; услуг) организация дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязана предъявить к оплате соответствующую сумму НДС покупателю этих товаров (работ, услуг).

Законодательно установлено, что продажная цена товаров (работ, услуг) должна, как правило, соответствовать их рыночной цене, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

Налоговая база при реализации организацией товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

В соответствии со ст. 40 НК РФ за рыночную цену товаров (работ, услуг) принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Для целей налогообложения прибыли суммовая разница признается *доходом*:

- у организации-продавца - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы; услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- у организации-покупателя - на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Для целей налогообложения прибыли суммовая разница признается *расходом*:

- у организации-продавца - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

- у организации-покупателя - на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Организации, определяющие доходы и расходы по кассовому методу (по моменту оплаты), не имеют права учитывать в целях налогообложения в составе доходов И расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Курсовые разницы, возникающие при реализации товаров, продукции (работ, услуг), учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Указанные курсовые разницы относятся к внереализационным доходам или расходам, учитываемым при налогообложении прибыли.

Невостребованная в срок дебиторская задолженность относится либо на счет резервов по сомнительным долгам (счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»), либо на финансовые результаты (при отсутствии резервов по сомнительным долгам).

Суммы дебиторской задолженности, нереальные для взыскания, при отсутствии резервов по сомнительным долгам отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах плановыми платежами - по каждому покупателю и заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности:

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;

- авансам полученным;
- векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;
- векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

### 3.1. Учет авансов полученных

Организация в случаях, предусмотренных заключенными договорами, может предварительно получать от покупателей и заказчиков оплату или частичную оплату в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) (далее - авансы), включающую суммы НДС.

Суммы полученных авансов организация должна учитывать на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» обособленно, например на отдельном субсчете «Расчеты по авансам полученным».

Документом, служащим для покупателей и заказчиков основанием для осуществления предварительной оплаты, например продукции, является счет на предстоящую поставку продукции, выписываемый им организацией-продавцом.

Условно допустим, что организация-поставщик (продавец) ведет учет оплаты продукции в обычном порядке на субсчете 62-1 «Расчеты с покупателями по оплате продукции», а учет предварительной оплаты продукции (авансов) ведет на субсчете 62-2 «Расчеты по авансам полученным» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В бухгалтерском учете суммы полученных авансов отражаются по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Эти суммы числятся на субсчете 62-2 «Расчеты по авансам полученным» до тех пор, пока покупателю не будет отгружена продукция.

Налоговые аспекты. С 1 января 2006 г. для целей налогового учета с полученных сумм предварительной оплаты, частичной оплаты организации обязана начислить налог на добавленную стоимость и уплатить его в бюджет.

Согласно п. 1 ст. 154 НК РФ при получении организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС.

Налоговая база при отгрузке товаров (работ, услуг) в счет ранее полученной оплаты, частичной оплаты, включенной ранее в налоговую базу, определяется организацией как стоимость этих товаров (работ, услуг) согласно ст. 40 НК РФ.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Согласно п. 14 ст. 167 НК РФ в случае, если моментом определения налоговой базы организация выбрала день оплаты, частичной оплаты, предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Другими словами, при любом получении организацией оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) организация обязана начислить налог на добавленную стоимость и уплатить его в бюджет.

Исключение из этого правила сделано для организации/выпускающих продукцию с длительным производственным циклом (свыше шести месяцев - по перечню, определяемому Правительством РФ).

При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) указанные организации одновременно с налоговой декларацией должны представлять в налоговые органы необходимые документы, перечень и порядок оформления которых установлен п. 13 ст. 167 НК РФ.

В соответствии с п. 4 ст. 164 НК РФ при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) сумма налога должна определяться расчетным методом. В этих случаях налоговая ставка определяется как "оцентное отношение налоговой ставки, предусмотренной п. 2 или п. 3 ст. 164 НК РФ (соответственно 10 и 18 процентов), к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки.

В соответствии со ст. 171 НК РФ суммы НДС, исчисленные организацией с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), подлежат вычету.

Вычеты указанных сумм НДС производятся с момента отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Также следует иметь в виду, что вычетам подлежат суммы НДС, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата покупателям соответствующих сумм авансовых платежей.

Вычеты сумм НДС в таких случаях производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом покупателям соответствующих сумм авансовых платежей.

Начисление НДС с сумм полученных авансов отражается в учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

После отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) и предъявления покупателю расчетных документов полученные авансы подлежат зачету.

Зачет полученных авансов отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-1 «Расчеты с покупателями по оплате продукции»).

Одновременно с зачетом аванса сумма НДС, ранее начисленная с полученного аванса и перечисленная в бюджет, предъявляется к вычету.

Вычет НДС отражается записью по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

При получении авансов в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщиком составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

Этот счет-фактура является основанием для уплаты в бюджет НДС исходя из суммы полученной предварительной оплаты.

Покупатели, перечисляющие денежные средства поставщику (продавцу) в виде авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), счета-фактуры по этим средствам в книге покупок не регистрируют.

Счета-фактуры, полученные от продавцов, подлежат регистрации в книге покупок после поступления и принятия к бухгалтерскому учету оплаченных ранее товаров.

Счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов в счет предстоящих поставок продукции, затем при отгрузке продукции в счет полученных авансов регистрируются ими в книге покупок с указанием соответствующей суммы налога на добавленную стоимость.

Указанную в книге покупок сумму НДС организация может предъявить к вычету.

Пример 1. Допустим, что в марте текущего года организацией в отчет поставки продукции по договору купли-продажи была получена от покупателя частичная предварительная оплата в сумме 236 000 руб.

В апреле текущего года организация произвела согласно договору отгрузку продукции покупателю на сумму 295 000 руб., включая НДС - 45 000 руб.



Себестоимость отгруженной продукции составила 200 000 руб.

Расходы, связанные с продажей (реализацией) продукции, составили 15 000 руб.

В апреле текущего года организацией была получена от покупателя оставшаяся часть оплаты за отгруженную продукцию в сумме 59 000 руб.

Для упрощения примера будем считать, что других операций в марте и апреле текущего года не было.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
<b>Операции, отражаемые в учете в марте текущего года</b>				
1	Получена частичная предварительная оплата (аванс) от покупателя продукции	51	62-2	236 000
2	Начислен НДС от суммы полученной предварительной оплаты (236 000 руб. x 18% : 118% = 36 000 руб.)	62-2	68-1	36 000
3	Перечислен в бюджет НДС	68-1	51	36 000
<b>Операции, отражаемые в учете в апреле текущего года</b>				
4	Отражена продажная стоимость отгруженной продукции согласно расчетным документам (включая НДС)	62-1	90-1	295 000
5	Отражена сумма НДС/предъявленная покупателю продукции	90-3	68-1	45 000
6	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90-2	43	200 000
7	Списаны расходы на продажу	90-2	44	15 000
8	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции	90-9	99	35 000
9	Отражен зачет предоплаты продукции (аванса), полученной от покупателя	62-2	62-1	236 000
10	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный от суммы полученной предоплаты и уплаченный в бюджет	68-1	62-2	36 000
11	Получена недостающая часть оплаты за проданную продукцию,	51	62	59 000
12	Начислен налог на прибыль за отчетный месяц (35 000 руб. x 24% : 100% = 8400 руб.)	99	68-2	8400
13	Перечислен в бюджет НДС за отчетный месяц (45 000 руб. - 36,000 руб. = 9000 руб.)	68-1	51	9000
14	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный месяц	68-2	51	8400

Если организация не выполнила обязательства, обусловленные в договоре, или использовала полученные авансы частично, то они полностью или частично подлежат возврату покупателям (заказчикам).

Возврат неиспользованных сумм полученных авансов отражается в учете по кредиту счетов учета денежных средств и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным»).

Невостребованные авансы, ранее полученные от покупателей, считаются доходом организации и списываются с дебета счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет 62-2 «Расчеты по авансам полученным») в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Списание указанных невостребованных авансов осуществляется в порядке, установленном для списания кредиторской задолженности.

### **3.2. Учет расчетов с использованием векселей**

Суммы задолженности покупателей и заказчиков, обеспеченные выданными ими векселями, не списываются со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а учитываются обособленно, на отдельном субсчете (например, на субсчете «Векселя полученные»).

Получение организацией векселя от покупателя (заказчика) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Векселя полученные») в корреспонденции со счетом 90 «Продажи» или счетом 91 «Прочие доходы и расходы» (при продаже имущества, отличного от товаров, продукции, работ, услуг).

Суммы задолженности покупателей и заказчиков, обеспеченные выданными ими векселями, не списываются со счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и числятся на субсчете «Векселя полученные» до момента погашения ими этой задолженности.

Погашение задолженности по полученным векселям отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Векселя полученные») и дебету счетов учета денежных средств. Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (на сумму погашения задолженности) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на величину процента).

Организация, выдавшая аваль (поручительство по векселю), отражает его на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Векселя, переданные банку в залог для получения кредита или для инкассирования, продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-векселедержателя с указанием в аналитическом учете банка, которому они переданы в залог или на инкассо.

### **3.3. Учет расчетов при перемене лиц в обязательствах**

Дебиторская задолженность других организаций и физических лиц перед данной организацией (кредитором), в частности по операциям, связанным с продажей товаров (работ, услуг), может быть продана кредитором третьим организациям (не должникам).

Для последних организаций дебиторская задолженность, приобретенная («купленная») на основании уступки права требования, будет являться одним из видов финансовых вложений, учет которых подробно изложен в гл. 12.

Перемена лиц в обязательствах, в частности, уступка требования кредитором другому лицу, допускается, если она не противоречит закону, иным правовым актам или договору.

Отношения сторон по уступке права требования регламентируются гл. 24 «Перемена лиц в обязательстве» части первой ГК РФ.

Право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

Для перехода к другому лицу прав кредитора не требуется согласие должника, если иное не предусмотрено законом или договором.

Должник должен быть письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора другому лицу. Если должник не был письменно уведомлен о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор рискует не получить сумму долга, если должник до предъявления требований нового кредитора исполнит свои обязательства перед первоначальным кредитором.

Если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права.

В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие связанные с требованием права, в том числе право на неуплаченные проценты.

Уступка требования, основанного на сделке, совершенной в простой письменной или нотариальной форме, должна быть совершена в соответствующей письменной форме.

Уступка требования по сделке, требующей государственной регистрации, должна быть зарегистрирована в порядке, установленном для регистрации этой сделки, если иное не установлено законом.

Кредитор, уступивший требование другому лицу, обязан передать ему документы, удостоверяющие право требования, и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления требования.

К таким документам могут быть отнесены уведомление первоначального кредитора должнику об уступке права требования и подлинники первичных документов, подтверждающих задолженность, переданную новому кредитору.

Первоначальный кредитор, уступивший требование, отвечает перед новым кредитором за недействительность переданного ему требования, но не отвечает за неисполнение этого требования должником, кроме случая, когда первоначальный кредитор принял на себя поручительство за должника перед новым кредитором.

Передача права требования новому кредитору, как правило, осуществляется на возмездной основе, т.е. путем продажи (реализации) дебиторской задолженности.

В соответствии с ПБУ 9/99 поступления от продажи иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, в том числе от продажи дебиторской задолженности, признаются операционными доходами.

Поступления, связанные с продажей дебиторской задолженности, отражаются в бухгалтерском учете организации по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в корреспонденции со счетами учета расчетов, например с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, являются операционными расходами. К таким расходам в первую очередь относится стоимость требования (дебиторской задолженности).

В бухгалтерском учете списание стоимости требования (дебиторской задолженности) отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Налоговые аспекты. Начиная с 1 января 2006 г. организация при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг) должна начислить и по окончании отчетного периода уплатить в бюджет НДС, предъявленный покупателю товаров (работ, услуг).

Это обстоятельство вытекает из ст. 167 НК РФ, согласно которой с 1 января 2006 г. момент определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг);
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг).

В дальнейшем, при уступке требования другому лицу у организации, продающей товары, реализация которых подлежат налогообложению, снова возникает обязанность по исчислению и уплате в бюджет НДС.

Особенности определения налоговой базы по НДС при уступке требования установлены ст. 155 НК РФ.

При уступке денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров, реализация которых подлежит налогообложению (не освобождаются от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ), или при переходе указанного требования к другому лицу на основании закона налоговая база по операциям реализации указанных товаров определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 НК РФ.

При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, реализация которых подлежит налогообложению, организация, продающая дебиторскую задолженность, должна начислить НДС с суммы самой дебиторской задолженности и с суммы ее превышения (при наличии такого превышения).

В случае продажи дебиторской задолженности по стоимости, меньшей самой суммы задолженности, НДС все равно должен начисляться полностью от всей суммы дебиторской задолженности.

При этом организация может произвести вычет суммы НДС, ранее предъявленной покупателю товаров (работ, услуг) и уплаченной в бюджет.

Если оплата по договору уступки права требования превышает дебиторскую задолженность, то такое превышение считается выручкой от реализации имущественных прав и оно должно учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Убытки по сделке уступки права требования согласно подп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ приравниваются к внереализационным расходам и учитываются при налогообложении прибыли в порядке, установленном ст. 279 НК РФ.

**Пример 2.** Допустим, что организация 1 (поставщик) в соответствии с договором поставки отгрузила организации 2 (покупатель) продукцию на сумму 236 000 руб., включая НДС в сумме 36 000 руб. НДС в сумме 36 000 руб. был начислен и уплачен в бюджет.

Для целей налогообложения прибыли и НДС организация использует метод начисления (по отгрузке). Себестоимость отгруженной продукции составляла 180 000 руб.

В установленный договором поставки срок оплата от покупателя не поступила, и поэтому поставщик заключил с организацией 3 (покупателем дебиторской задолженности) договор уступки права требования на сумму 247 800 руб.

В соответствии с указанным договором организация 3 на следующий день перечислила на расчетный счет организации 1 сумму в размере 247 800 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<b>Отражение в учете операций после отгрузки продукции</b>				
1	Отражена продажная стоимость продукции, отгруженной организации 2 (включая НДС)	62	90-1	236 000
2	Отражена сумма НДС, предъявленная организации 2 (покупателю продукции)	90-3	68-1	36 000
3	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90-2	43	180 000
4	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (236 000 руб. - 36 000 руб. - 180 000 руб.)	90-9	99	20 000
5	Начислен налог на прибыль за отчетный период (20 000 руб. x 24% : 100%)	99	68-2	4800
6	Перечислен в бюджет НДС за отчетный период	68-1	51	36 000
7	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный период	68-2	51	4800
<b>Отражение в учете операций после уступки права требования</b>				
8	Отражена продажа дебиторской задолженности организации 3 (включая НДС)	76	91-1	247 800
9	Отражена сумма НДС, предъявленная организации 3 (покупателю задолженности)	§1-2	68-1	37 800
10	Списана дебиторская задолженность организации 2 (покупателя продукции)	91-2	62	200 000
11	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи дебиторской задолженности (247 800 руб. - 37 800 руб. - 200 000 руб.)	91-9	99	10 000
12	Отражено поступление денежных средств по договору уступки права требования от организации 3 (включая НДС)	51	76	247 800
13	Начислен налог на прибыль за отчетный период (10 000 руб. x 24% : 100%)	99	68-2	2400

1	2	3	4	5
14	Предъявлен к вычету НДС, ранее начисленный при отгрузке продукции и уплаченный в бюджет	68-1	62	36 000
15	Перечислен в бюджет НДС за отчетный месяц (37 800 руб. - 36 000 руб.)	68-1	51	1800
16	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный месяц	68-2	51	2400

Рассмотрим пример, когда уступка права требования осуществляется организацией, для которой операции по реализации товаров не подлежат налогообложению (освобождены от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

При уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров, реализация которых не подлежит налогообложению (освобождена от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ, организация, продающая дебиторскую задолженность, должна уплачивать НДС только с суммы превышения дебиторской задолженности (при наличии такого превышения).

Пример 3. Допустим, что организация 1 (поставщик) в соответствии с договором поставки отгрузила организации 2 (покупатель) продукцию, не облагаемую НДС, на сумму 200 000 руб. Для целей налогообложения организация использует метод начисления (по отгрузке). Себестоимость отгруженной продукции составляла 185 000 руб.

В установленный договором поставки срок оплата от покупателя не поступила, и поэтому поставщик заключил с организацией 3 договор уступки права требования дебиторской задолженности на сумму 223 600 руб.

В соответствии с указанным договором организация 3 на следующий день перечислила на расчетный счет организации 1 сумму в размере 223 600 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
<b>Отражение в учете операций после отгрузки продукции</b>				
1	Отражена продажная стоимость продукции, отгруженной организации 2 (покупателю продукции)	62	90-1	200 000
2	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	90-2	43	185 000
3	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (200 000 руб. - 185 000 руб.)	90-9	99	15 000
4	Начислен налог на прибыль за отчетный период (15 000 руб. x 24% : 100%)	99	68-2	3600
5	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный период	68-2	51	3600
<b>Отражение в учете операций после уступки права требования</b>				
6	Отражена продажа дебиторской задолженности организации	76	91-1	223 600
7	Списана дебиторская задолженность организации 2 (покупателя продукции)	91-2	62	200 000
8	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет [(223 600 руб. - 200 000 руб.) x 18%/118%]	91-2	68-1	3600
9	Отражен финансовый результат (прибыль) от продажи дебиторской задолженности ( 223 600 руб. - 200 000 руб. - 3600 руб.)	91-9	99	20 000

1	2	3	4	5
10	Отражено поступление денежных средств по договору уступки права требования от организации 3 (включая НДС)	51	76	223 600
11	Начислен налог на прибыль за отчетный период (20 000 руб. x 24% : 100%)	99	68-2	4800
12	Перечислен в бюджет НДС за отчетный месяц	68-1	51	3600
13	Перечислен в бюджет налог на прибыль за отчетный месяц	68-2	51	4800

Основными документами, подтверждающими указанные выше операции, являются документы: накладные на отпуск продукции, договоры уступки права требования (договоры цессии), акты приема-передачи документации, счета-фактуры и бухгалтерские справки-расчеты.

#### 4. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Порядок формирования соответствующих резервов для целей бухгалтерского учета определен нормами Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее - Положение).

В соответствии с Положением организациям предоставлено право создания резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

До 1 января 2006 г. согласно НК РФ сомнительным долгом признавалась любая задолженность перед организацией (в том числе дебиторская задолженность), которая не была погашена в сроки, установленные договором, и не была обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Для целей бухгалтерского учета в составе дебиторской задолженности могут учитываться задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им товары (работы, услуги), задолженность подотчетных лиц за выданные им подотчетные суммы, задолженность сторонних организаций за выданные им займы, задолженность поставщиков и подрядчиков за выданные им авансы в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) и др.

С 1 января 2006 г. согласно НК РФ *сомнительным долгом* признается любая задолженность перед налогоплательщиком, *возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг*, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Таким образом, с 1 января 2006 г. для целей налогового учета сомнительным долгом может быть признана дебиторская задолженность только в виде задолженности покупателей и заказчиков за реализованные им товары, продукцию (работы, услуги).

Резервы по сомнительным долгам создаются по результатам проведенной на последний день отчетного периода инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Для оформления результатов инвентаризации применяется унифицированная форма № ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, с поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами».

По результатам инвентаризации должны быть установлены сроки возникновения задолженности по каждому дебитору, правильность и обоснованность сумм дебиторской задолженности, включая суммы дебиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 отчисления в резервы по сомнительным долгам, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета, являются для организации операционными расходами.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

При определении размера сомнительных долгов нельзя учитывать суммы дебиторски задолженности, не истребованной в установленном порядке.

Сумма создаваемых резервов по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета не нормируется. Создание резервов по сомнительным долгам должно быть отражено = учетной политике организации.

Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам используется счет 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Создание резервов по сомнительным долгам отражается в учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание неустраиваемых долгов, ранее признанных организацией сомнительными отражается в учете по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции с соответствующими счетами учета расчетов с дебиторами (счета 62 и 76).

Списанные долги в течение пяти лет с момента их списания с целью наблюдения за возможностью их взыскания учитываются по дебету забалансового счета 007 «Списанные в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Если в последующем задолженность будет погашена покупателем, то списание этой задолженности отражается по кредиту забалансового счета 007.

Для целей бухгалтерского учета законодательством не предусмотрена возможность переноса резерва по сомнительным долгам на следующий год. Суммы резервов по сомнительным долгам, не использованные в отчетном году, после его окончания присоединяются к прибыли отчетного года.

Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В бухгалтерском учете операции по созданию и использованию резервов по сомнительным долгам могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Созданы резервы по сомнительным долгам	91	63
2	Отражено списание задолженности покупателей и заказчиков за счет резервов по сомнительным долгам	63	62
3	Списаны неустраиваемые долги, ранее признанные организацией сомнительными	63	76
4	Неиспользованные суммы резерва по сомнительным долгам присоединены к прибыли отчетного года, следующего за годом создания этого резерва	63	91

При наличии непогашенной дебиторской задолженности, например, за реализованные товары, документами, на основании которых могут быть созданы резервы по сомнительным долгам, являются договоры купли-продажи товаров, накладные и счета-фактуры на реализованные товары, акты инвентаризации расчетов по форме № ИНВ-17, бухгалтерские справки-расчеты, приказы руководителя организации о создании резервов по сомнительным долгам.

Налоговые аспекты. В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ расходы организации, применяющей метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам относятся к внереализационным расходам.

Из этого следует, что организации, применяющие кассовый метод признания доходов (по моменту оплаты), не имеют права на создание резервов по сомнительным долгам.

Порядок создания резервов по сомнительным долгам, установленный налоговым законодательством, отличается от порядка, установленного для целей бухгалтерского учета.

Для целей налогообложения прибыли порядок создания резервов по сомнительным долгам и их использования регулируется ст. 266 НК РФ.

Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов организации на последний день отчетного (налогового) периода.

Для целей налогового учета резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ.

*Безнадежными долгами* (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед организацией, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Следовательно, по результатам инвентаризации дебиторской задолженности организация должна выявить не только просроченную задолженность признаваемой, сомнительной, но и установить безнадежные долги.

Для целей налогообложения прибыли сумма резерва по сомнительным долгам должна приниматься в пределах норм, установленных п. 4 ст. 266 НК РФ.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам должна исчисляться следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней - в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) - в сумму резерва включается 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней - сумма создаваемого резерва не увеличивается.

При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Выручка от реализации за отчетный (налоговый) период должна включать все поступления от реализации товаров, продукции (работ, услуг), основных средств и иного имущества, а также имущественных прав, выраженных в денежной и/или натуральной форме.

Пример. Допустим, что организация по результатам проведенной инвентаризации на конец 2005 г. выявила следующее:

- величина дебиторской задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней составляет 49 000 руб.;
- величина дебиторской задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно составляет 46 000 руб.;
- величина дебиторской задолженности со сроком возникновения до 45 дней составляет 51 000 руб.

Общая сумма выручки по итогам отчетного (налогового) периода составила 900 000 руб.

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам, исчисленная исходя из срока возникновения дебиторской задолженности, будет равна:

$$49\ 000\ \text{руб.} + 46\ 000\ \text{руб.} \times 50\% / 100\% + 0 = 72\ 000\ \text{руб.}$$

Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода, т.е. не может превышать 90 000 руб.:

$$900\ 000\ \text{руб.} \times 10\% / 100\% = 90\ 000\ \text{руб.}$$

По условиям примера сумма созданного резерва по сомнительным долгам равна 72 000 руб. и не превышает установленную норму в сумме 90 000 руб.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная организацией в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена на следующий отчетный (налоговый) период.

При этом сумма вновь создаваемого по сомнительным долгам по результатам инвентаризации резерва *должна* быть скорректирована на сумму *остатка резерва предыдущего* отчетного (налогового) периода.



При корректировке сумм резервов возможны два варианта:

1) в случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва *меньше*, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных *доходов* организации в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) в случае если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва *больше*, чем сумма остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные *расходы* в текущем отчетном (налоговом) периоде.

В случае если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) включается в состав внереализационных расходов.

Данная норма вытекает из подп. 2 п. 2 ст. 265 НК РФ, согласно которому к внереализационным расходам приравниваются также суммы безнадежных долгов, в том числе не покрытые за счет средств резерва по сомнительным долгам.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву.

В бухгалтерском балансе сумма образованного резерва сомнительных долгов отдельно не показывается. На эту сумму уменьшаются соответствующие показатели баланса, содержащие информацию о дебиторской задолженности, по которой создан резерв. При этом никакие дополнительные проводки в бухгалтерском учете не делаются.

## 5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Помимо расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками и др. организациям приходится вести учет расчетов с разными организациями по различным операциям некоммерческого характера (учебные заведения, научные организации и др.); по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

Указанные операции не имеют прямого отношения к процессу производства и относятся к операциям вспомогательного или общехозяйственного характера, и их учет осуществляется на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

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.

### 5.1. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

Законодательством РФ предусматриваются добровольная и обязательная формы страхования.

Добровольное страхование осуществляется на основании договора между страхователем и страховщиком, обязательное страхование осуществляется в силу действующего законодательства.

Правила добровольного страхования определяются страховщиком самостоятельно в соответствии с Законом РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).

В соответствии с предусмотренными в данном Законе объектами страхования различают личное и имущественное страхование.

Страхование имущества и персонала организации осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых организацией (страхователем) со страховой организацией (страховщиком).

По договору имущественного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию) при наступлении предусмотренного в договоре события (страхового случая) возместить другой стороне (страхователю) или иному лицу, в пользу которого заключен договор (выгодоприобретателю), причиненные вследствие этого события убытки в застрахованном имуществе либо убытки в связи с иными имущественными интересами страхователя (выплатить страховое возмещение) в пределах определенной договором суммы (страховой суммы).

По договору личного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию), уплачиваемую другой стороной (страхователем), выплатить единовременно или выплачивать периодически обусловленную договором сумму (страховую сумму) в случае причинения вреда жизни или здоровью самого страхователя или другого названного в договоре гражданина (застрахованного лица), достижения им определенного возраста или наступления в его жизни иного предусмотренного договором события (страхового случая).

Понятие обязательного страхования установлено в ст. 927 и 936 ГК РФ.

Под обязательным страхованием понимается страхование, осуществляемое путем заключения договоров в случаях, когда законом на указанных в нем лиц возлагается обязанность страховать в качестве страхователей жизнь, здоровье или имущество других лиц либо свою гражданскую ответственность перед другими лицами за свой счет или за счет заинтересованных лиц.

Обязательная форма страхования работников устанавливается и осуществляется в соответствии с законодательством РФ.

Законодательством РФ предусматривается, что:

- работники ядерных установок, радиационных источников и пунктов хранения, командированные на указанные объекты, подлежат обязательному бесплатному страхованию личности от риска радиационного воздействия за счет средств собственников или владельцев (пользователей) объектов использования атомной энергии (ст. 18 Федерального закона от 21.11.1995 № 170-ФЗ «Об использовании атомной энергии»);

- спасатели подлежат обязательному бесплатному личному страхованию (ст. 31 Федерального закона от 22.08.1995 № 151-ФЗ «Об аварийно-спасательных службах и статусе спасателей»);

- сотрудники, военнослужащие и работники Государственной противопожарной службы подлежат обязательному государственному личному страхованию на случай гибели при исполнении служебных обязанностей либо смерти вследствие получения в связи с исполнением ими служебных обязанностей травмы, ранения, контузии, увечья, заболевания (ст. 9 Федерального закона от 21.12.1994 № 69-ФЗ «О пожарной безопасности») и др.

Следовательно, законодательством РФ не установлены какие-либо виды обязательного страхования персонала коммерческих организаций.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 10/99 расходы на добровольное страхование персонала организации должны учитываться в полном объеме в составе расходов по обычным видам деятельности по элементу «Затраты на оплату труда».

Документами, на основании которых могут быть учтены расходы на добровольное страхование персонала, являются договоры добровольного страхования, бухгалтерские справки-расчеты, платежные поручения, выписки банка по расчетному счету и др.

В настоящее время объекты, подлежащие обязательному страхованию, законом не установлены, и поэтому страхование имущества может осуществляться только в добровольной форме.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 10/99 расходы по добровольному страхованию имущества должны учитываться в размере фактических затрат в составе расходов по обычным видам деятельности по элементу «Прочие затраты».

Указанные расходы организации признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Документами, подтверждающими расходы на страхование имущества, являются договоры страхования имущества, страховые полисы, бухгалтерские справки-расчеты, выписки банка по расчетному счету, платежные поручения и др.

Налоговые аспекты. Для целей налогового учета состав расходов и особенности учета расходов на добровольное страхование персонала установлены ст. 255 НК РФ.

Расходы по страхованию персонала организации отнесены к элементу «Расходы на оплату труда» и включают в себя расходы по договорам:

- долгосрочного страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее *пяти лет* и в течение этого срока не предусматривают страховых выплат в пользу застрахованного лица (за исключением страховой выплаты, предусмотренной в случае наступления смерти застрахованного лица);

- пенсионного страхования и/или негосударственного пенсионного обеспечения;

- добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее *одного года*, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;

- добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

Указанные выше расходы принимаются для целей налогообложения в следующих размерах:

- совокупная сумма страховых платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, пенсионного страхования и/или негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем *12%* от суммы расходов на оплату труда.

- страховые взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем *3%* от суммы расходов на оплату труда;

- страховые взносы по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включаются в состав расходов в размере, не превышающем *10 000 руб.* в год на одного застрахованного работника.

Для целей налогового учета состав расходов и особенности учета расходов на обязательное и добровольное страхование имущества установлены ст. 263 НК РФ.

Расходы на страхование имущества организации отнесены к элементу «Прочие расходы» и включают в себя расходы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного страхования имущества:

- добровольное страхование средств водного, воздушного, наземного, трубопроводного транспорта, в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;

- добровольное страхование грузов;

- добровольное страхование, основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);

- добровольное страхование рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ;

- добровольное страхование товарно-материальных запасов;

- добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;

- добровольное страхование иного имущества, используемого организацией при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода;

- добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления организацией деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями.

600

Для целей налогового учета расходы по *обязательным* видам страхования имущества, установленные законодательством РФ, включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций.

В случае если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по указанным выше *добровольным* видам страхования имущества включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Организации, использующие метод начисления, расходы по обязательному и добровольному страхованию признают в качестве расхода в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора организацией были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых взносов.

Если по условиям договора страхования предусмотрена уплата страхового взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде.

Организации, использующие кассовый метод, расходы по страхованию единовременно отражают в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были фактически оплачены, т.е. независимо от срока действия договора добровольного страхования.

Учет расчетов по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем, осуществляется на субсчете 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Начисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию») в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

В случае уплаты страховых взносов авансом их начисление сначала должно отражаться в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

В последующем в течение срока действия договора страхования эти расходы равномерными долями относятся на затраты производства (расходы на продажу).

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

В случае уплаты страховых взносов авансом указанные выше операции могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислены страховые платежи (взносы) по договору добровольного страхования за I полугодие 2006 г.	97	76-1
2	Страховые платежи перечислены страховой организации	76-1	51
3	Отнесены на затраты на производство (расходы на продажу) страховые платежи (равномерными долями в течение шести месяцев)	20, 26, 44 и Др.	97

В дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, основных средств и т.д.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др.

По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» также отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Сумма страхового возмещения, полученная организацией от страховой организации в соответствии с договором страхования, отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на счет 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерском учете отдельные операции, связанные с расчетами по страхованию: имущества и персонала организации, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списаны по страховому случаю потери материалов	76-1	10
2	Списаны по страховому случаю потери животных на выращивании и откорме	76-1	11
3	Отражено начисление страховых платежей по страхованию имущества и персонала организации	76-1	20, 26, 44 и др.
4	Списаны по страховому случаю потери полуфабрикатов собственного производства	76-1	21
5	Списаны по страховому случаю потери товаров	76-1	41
6	Списаны по страховому случаю потери готовой продукции	76-1	43
7	Перечислены с расчетного счета страховые платежи страховым организациям	76-1	51
8	Отражена сумма страхового возмещения, причитающаяся работнику по договору страхования	76-1	73
9	Сумма превышения страхового возмещения над понесенным ущербом включена в состав прибыли организации	76-1	99
10	Отражено поступление на расчетный счет сумм страхового возмещения	51	76-1
11	Отражено поступление на валютный счет сумм страхового возмещения	52	76-1
12	Отражены не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев	99	76-1

Аналитический учет по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

## 5.2. Учет расчетов по претензиям

В хозяйственной практике организаций нередки случаи, когда поставщики в нарушение заключенных договоров отгружают товары, продукцию покупателям в меньшем количестве, ненадлежащего качества, другого ассортимента, не соблюдают сроки поставки и др.

В этих случаях пострадавшая сторона (покупатель) имеет право выставить претензии поставщику как стороне, нарушившей договорные обязательства.

Претензия составляется в письменной форме и вручается поставщику.

В претензии организация-покупатель должна указать допущенные поставщиком нарушения договорных обязательств и доказательства его вины со ссылками на положения заключенного между сторонами договора и других нормативных актов, а также предъявить соответствующую сумму претензии с ее обоснованным расчетом.

К претензии покупатель должен приложить подлинные документы, подтверждающие предъявленные им требования к поставщику (договоры, счета-фактуры, платежные поручения и т.п.).

В случае полного или частичного отказа поставщика в удовлетворении претензии покупатель вправе обратиться в арбитражный суд с иском о взыскании соответствующей денежной суммы с поставщика.

Несоответствие продукции условиям договоров может также возникать из-за нарушений условий перевозки продукции транспортной организацией, в этих случаях претензии предъявляются к транспортной организации.

Для учета расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам используется субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2) отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок - в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам и подрядчикам в случаях, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены, - в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат (счета 10, 20, 41 и др.);

- к поставщикам материалов, товаров, к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу - в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин - в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (счета 20 и 23);

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов (счета 51, 52, 66, 67 и др.).

На субсчете 76-2 отражаются также штрафы, пени, неустойки, взыскиваемые с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом, - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы предъявленных претензий, не признанных организациями-плательщиками, на учет не принимаются.

Штрафы, пени и неустойки, которые признаны должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты организации и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Суммы поступивших платежей по удовлетворенным претензиям отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

В бухгалтерском учете отдельные операции, связанные с расчетами по претензиям, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Предъявлены претензии за брак и простои во вспомогательных производствах, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков (в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом)	76-2	23
2	Предъявлены претензии к поставщикам за поставку недоброкачественных материалов, обусловивших брак продукции	76-2	28
3	Предъявлены претензии за брак и простои в обслуживающих производствах и хозяйствах, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков (в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом)	76-2	29
4	Предъявлены претензии по несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах на поставленные товары, выявленные после их принятия на учет	76-2	41
5	Предъявлены претензии к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) с расчетного счета организации	76-2	51
6	Предъявлены претензии к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) с валютного счета организации	76-2	52
7	Предъявлены претензии поставщикам по несоответствиям цен, тарифов, ошибкам в счетах, выявленные до принятия на учет товарно-материальных ценностей (при приемке)	76-2	60
8	Отражены штрафы, пени, неустойки, подлежащие взысканию с поставщиков и др. за несоблюдение договорных обязательств (в суммах, признанных плательщиком или присужденных судом)	76	91

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

### 5.3. Учет расчетов по прочей кредиторской и дебиторской задолженности

Учет расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества, осуществляется на субсчете 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3) и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Денежные и/или иные активы, полученные организацией в счет доходов, приходятся по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета» и др.) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3).

Учет расчетов по дивидендам и другим доходам, в том числе причитающимся организации по договору простого товарищества, подробно изложен в гл. 12.

Учет расчетов с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок из-за неявки получателей, осуществляется на субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Депонированные суммы отражаются по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет указанных выше расчетов, а также расчетов по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов и др., подробно изложен в гл. 8.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обособленно.

Под группой взаимосвязанных организаций понимается объединение дочерних и зависимых обществ.

## 6. УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

Организации могут создавать обособленные подразделения в виде филиалов и представительств, которые должны быть указаны в учредительных документах организации.

**Представительством организации** считается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

**Филиалом организации** считается обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами, но при этом они наделяются имуществом создавшей их организации и могут действовать на основании утвержденных организацией положений.

Руководители представительств и филиалов назначаются руководством организации и действуют на основании его доверенности.

Представительства и филиалы организации могут выделяться на отдельные балансы и участвовать в расчетах с создавшей их организацией.

**Внутрихозяйственные расчеты** – это все виды расчетов между организацией и ее филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

Для учета расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, применяется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для учета всех видов расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы.

К таким расчетам, в частности, относятся расчеты по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению организацией, по оплате труда работников подразделений и т.п.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов на данном счете дополнительно к учету внутрихозяйственных расчетов должно отражаться состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом.

С учетом изложенного к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» могут быть открыты субсчета:

- 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 79-2 «Расчеты по текущим операциям»;
- 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

### 6.1. Учет расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы

Состояние расчетов с филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам, учитывается на субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу».



Передача имущества, выделенного обособленным подразделениям, отражается в учете организации по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу») в корреспонденции с кредитом счетов по учету имущества (счета 01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.).

Выделенное имущество, возвращенное обособленными подразделениями в организацию, отражается в учете организации обратными записями: по кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу») в корреспонденции с дебетом счетов по учету имущества.

Имущество, выделенное организацией обособленным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу») в дебет счетов по учету имущества.

Выделенное имущество, возвращенное обособленными подразделениями организации, отражается в учете обособленных подразделений обратными записями: по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-1) в корреспонденции с кредитом счетов по учету имущества.

Состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, учитывается на субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям».

На этом субсчете, в частности, учитываются расчеты по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению: организацией, по оплате труда работников подразделений и т.п.

В бухгалтерском балансе внутрихозяйственные расчеты не отражаются. Остатки по счетам отдельных балансов обособленных подразделений отражаются в балансе организации путем их присоединения к остаткам по соответствующим счетам организации.

Аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс.

## **6.2. Учет расчетов по договорам доверительного управления имуществом**

Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

*Учредителем доверительного управления* признается юридическое или физическое лицо, являющееся обычно собственником имущества и передающее его в доверительное управление другой стороне.

*Доверительный управляющий* - это индивидуальный предприниматель или коммерческая организация (за исключением унитарного предприятия), принимающая имущество в доверительное управление.

*Выгодоприобретатель* - это юридическое или физическое лицо, получающее доход от имущества, переданного в доверительное управление.

Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему. Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

Для учета расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом, должен открываться отдельный банковский счет.

Правила отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности при осуществлении договора доверительного управления имуществом для организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, определяются Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 № 97н.

Для бухгалтерского учета операций по передаче учредителем управления имуществом в доверительное управление и других операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»).

На субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Учет учредителем управления операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом. Передача объектов имущества в доверительное управление осуществляется учредителем управления по их балансовой стоимости на дату вступления договора доверительного управления в силу.

Имущество, переданное в доверительное управление, списывается учредителем управления со счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3).

Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по дебету счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3).

Подтверждением получения имущества, переданного в доверительное управление, для учредителя управления является извещение об оприходовании имущества от доверительного управляющего или первичный учетный документ (копия накладной, акт приемки-передачи и т.п.).

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли (дохода) по договору доверительного управления имуществом, учитываются в бухгалтерском учете по кредиту счета 79-«Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств.

Причитающиеся учредителю управления от доверительного управляющего суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Получение учредителем управления этих средств отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Объекты имущества, возвращенные учредителю управления при прекращении договора доверительного управления имуществом, отражаются им по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в корреспонденции с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3).

Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3).

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее полностью включаются данные, представленные доверительным управляющим об активах, обязательствах, доходах, расходах и других показателях, путем суммирования аналогичных показателей. В баланс учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) не включаются.

Информация, связанная с осуществлением договора доверительного управления имуществом, раскрывается учредителем управления в составе пояснительной записки в соответствии с установленными правилами.

Отражение на отдельном балансе доверительным управляющим операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом. Доверительный управляющий отражает операции, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом, на отдельном балансе следующим образом.

При организации бухгалтерского учета доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, которые обособляются от операций, связанных с имуществом самого доверительной управляющего.

Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в разрезе учредителя управления и выгодополучателя.

Принятое доверительным управляющим на отдельный баланс имущество отражается по дебету счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. в корреспонденции с кредитом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Одновременно на суммы начисленной амортизации производится запись по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Начисление амортизации по полученному в доверительное управление имуществу осуществляется в общеустановленном порядке и отражается в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств» и счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

При этом амортизация полученного в доверительное управление имущества продолжает начисляться теми же способами и в пределах тех же сроков полезного использования, которые были приняты учредителем управления.

Созданная в процессе доверительного управления имуществом готовая продукция, выполненные работы, оказанные услуги, а также приобретенные товарно-материальные ценности и ценные бумаги отражаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на создание, изготовление, приобретение и т.п.

Учет приобретения и создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений ведется в общеустановленном порядке в соответствии с нормами соответствующих ПБУ.

Отражение операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, формирование и учет доходов и расходов осуществляются в общеустановленном порядке при соблюдении принципов формирования учетной политики, принятой учредителем управления.

Денежные средства, поступившие от учредителя управления для осуществления долгосрочных инвестиций, учитываются по кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

При перечислении денежных средств в счет причитающегося учредителю управления дохода по договору доверительного управления имуществом кредитуются счета учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3).

Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения, предусмотренные договором доверительного управления имуществом, и возмещения необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Фактическое перечисление указанных сумм отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств,

В случае если по прекращении договора доверительного управления имуществом переданное в доверительное управление имущество, включая вновь созданное или приобретенное, подлежит возврату учредителю управления, то дебетуется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) в корреспонденции с кредитом счетов учета активов.

При возврате учредителю управления остатков денежных средств в кассе и на расчетном счете, числящихся на дату прекращения договора доверительного управления, дебетуется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, которые установлены договором доверительного управления имуществом, но не позднее сроков, установленных для представления бухгалтерской отчетности в налоговые органы.

По своей деятельности, включая доверительное управление имуществом, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность в общеустановленном порядке в налоговый орган по своему местонахождению.

При прекращении договора доверительного управления имуществом доверительный управляющий составляет отдельный баланс на дату прекращения договора.

При этом доверительный управляющий осуществляет операции по погашению имеющихся обязательств, закрытию расчетного счета и оборотов по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» (субсчет 79-3) в связи с возвратом учредителю управления остатков денежных средств и имущества, а также другие операции, предусмотренные договором доверительного управления имуществом при его прекращении.

Учет доверительным управляющим операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом.

В своем учете все расходы доверительного управляющего по осуществлению деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом, учитываются на счете 20 «Основное производство» либо 26 «Общехозяйственные расходы» по каждому договору обособленно.

Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов, произведенных им при доверительном управлении имуществом, учитываются им по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Одновременно соответствующая часть затрат по оказанию услуг доверительного управления имуществом списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи».

Возмещение выгодополучателю упущенной выгоды и учредителю управления убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды отражаются в бухгалтерском учете у доверительного управляющего по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Перечисление учредителю управления или выгодоприобретателю указанных средств отражается в учете по кредиту счета учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Аналитический учет по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» применительно к расчетам по договорам доверительного управления имуществом ведется по каждому такому договору.

Учет выгодоприобретателем операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом. Доход, причитающийся выгодоприобретателю, в случае если доверительное управление имуществом осуществляется в его интересах, отражается им по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве внереализационного дохода.

По мере фактического получения денежных средств выгодоприобретателем дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом отражаются по дебету счета\* 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При получении выгодоприобретателем указанных средств от доверительного управляющего дебетуются счета учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли особенности учета доходов и расходов, а также особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом установлены ст. 276 и ст. 332 гл. 25 НК РФ.

Для целей налогового учета имущество, переданное по договору доверительного управления имуществом, не признается доходом доверительного управляющего.

Вознаграждение, получаемое доверительным управляющим в течение срока действия договора доверительного управления имуществом, является его доходом от реализации и подлежит налогообложению в установленном порядке. При этом расходы, связанные с осуществлением доверительного управления, признаются расходами доверительного управляющего, если в договоре доверительного управления имуществом не предусмотрено возмещение указанных расходов учредителем доверительного управления.

Доверительный управляющий обязан вести отдельный аналитический учет по доходам и расходам, связанным с исполнением договора доверительного управления, и по доходам, полученным в виде вознаграждения от доверительного управления, в разрезе каждого договора доверительного управления.

Доверительный управляющий обязан определять ежемесячно нарастающим итогом доходы и расходы по доверительному управлению имуществом и представлять учредителю управления (выгодоприобретателю) сведения о полученных доходах и расходах для их учета учредителем управления (выгодоприобретателем) при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Доходы учредителя доверительного управления в рамках договора доверительного управления имуществом включаются в состав его выручки или внереализационных доходов в зависимости от полученного вида дохода.

Доходы учредителя управления и доверительного управляющего по договору доверительного управления формируются в каждом отчетном (налоговом) периоде независимо от того, предусмотрено ли таким договором осуществление расчетов в течение срока действия договора доверительного управления или нет.

Расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (включая амортизацию имущества, а также вознаграждение доверительного управляющего), признаются расходами, связанными с производством, или внереализационными расходами учредителя управления в зависимости от вида осуществленных расходов.

Доходы выгодоприобретателя в рамках договора доверительного управления включаются в состав его внереализационных доходов и подлежат налогообложению в установленном порядке.

При этом расходы, связанные с осуществлением договора доверительного управления имуществом (за исключением вознаграждения доверительного управляющего в случае, если указанным договором предусмотрена выплата вознаграждения не за счет уменьшения доходов, полученных в рамках исполнения этого договора), не учитываются учредителем управления при определении налоговой базы, но учитываются для целей налогообложения в составе расходов у выгодоприобретателя.

Убытки, полученные в течение срока действия договора от использования имущества, переданного в доверительное управление, не признаются убытками учредителя (выгодоприобретателя), учитываемыми в целях налогообложения прибыли.

При прекращении договора доверительного управления имуществом, переданное в доверительное управление, по условиям указанного договора может быть либо возвращено учредителю управления, либо передано иному лицу.

В случае возврата имущества у учредителя управления не образуется дохода (убытка) независимо от возникновения положительной (отрицательной) разницы между стоимостью переданного в доверительное управление имущества на момент вступления в силу и на момент прекращения договора доверительного управления имуществом.

При возврате амортизируемого имущества учредителю управления такое имущество подлежит включению в ту же амортизационную группу, начисление амортизации осуществляется по тем же ставкам и в том же порядке, что и до начала договора доверительного управления.

Начисленная за весь период эксплуатации такого имущества амортизация до даты возврата учредителю договора доверительного управления учитывается при определении остаточной стоимости такого имущества. Если выгодоприобретателем является третье лицо, то при возврате имущества расходы (убытки) от снижения стоимости такого имущества не принимаются в уменьшение налоговой базы учредителя управления.

В случае заключения договора доверительного управления имуществом участники указанного договора, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в котором был заключен такой договор.

Особенности исчисления и уплаты в бюджет НДС при осуществлении операций в рамках договора доверительного управления имуществом на территории РФ установлены ст. 174<sup>1</sup> гл. 21 НК РФ,

В соответствии с данной статьей ведение общего учета операций, подлежащих обложению НДС в рамках договора доверительного управления имуществом, возлагается на доверительного управляющего, в качестве которого может выступать только российская организация.

При этом обязанности налогоплательщика НДС в рамках договора доверительного управления имуществом возлагаются на доверительного управляющего.

При реализации товаров (работ, услуг) в рамках договора доверительного управления имуществом доверительный управляющий обязан выставить соответствующие счета-фактуры в установленном порядке.

Налоговый вычет по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, приобретаемым для производства и/или реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом обложения НДС, в рамках договора доверительного управления имуществом предоставляется только доверительному управляющему при наличии счетов-фактур, выставленных ему в установленном порядке продавцами.

При осуществлении доверительным управляющим иной деятельности право на вычет сумм НДС возникает только при наличии отдельного учета товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых при осуществлении операций в рамках договора доверительного управления имуществом и используемых им при осуществлении иной деятельности.

Отдельные операции, связанные с передачей имущества (например, передача здания для сдачи его в аренду (далее - объект ОС) по договору доверительного управления имуществом (далее - договор ДУИ)), могут быть отражены в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет,	Кредит
1	2	3	4
<b>Учет учредителем управления операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом</b>			
1	Отражена передача объекта ОС доверительному управляющему по договору ДУИ	79-3	01
2	Отражена сумма амортизации по объекту ОС, передаваемому доверительному управляющему по договору ДУИ	02	79-3
3	Отражена сумма прибыли (дохода), подлежащая получению от доверительного управляющего	79-3	91
4	Отражено поступление денежных средств в счет прибыли (дохода), причитающейся от доверительного управляющего по договору ДУИ	51	79-3

1	2	3	4
5	Начислен налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет	99	68-2
6	Перечислен налог на прибыль	68-2	51
7	Принят к учету объект ОС, возвращенный доверительным управляющим после окончания договора ДУИ	01	, 79-3
8	Принята к учету сумма амортизации по объекту ОС, возвращенного доверительным управляющим после окончания договора ДУИ	79-3	02
<b>Отражение на отдельном балансе доверительным управляющим операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом</b>			
9	Принят к учету объект ОС, полученный от учредителя управления по договору ДУИ	01	79-3
10	Принята к учету сумма амортизации по объекту ОС, полученному от учредителя управления по договору ДУИ	79-3	02
11	Приняты к учету материалы, приобретенные для производственных целей в рамках договора ДУИ	10	60
12	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиками материалов, предназначенных для использования в рамках договора ДУИ	19	60
13	Оплачены материалы (включая НДС)	60	51
14	Отражены работы (в том числе по ремонту здания), услуги (в том числе коммунальные услуги), осуществленные в рамках договора ДУИ	26	60
15	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиками работ, услуг	19	60
16	Оплачены работы, услуги, осуществленные в рамках договора ДУИ (включая НДС)	60	51
17	Отражены другие расходы, осуществленные в рамках договора ДУИ (амортизация здания, расход материалов)	26	02, 10
18	Начислено вознаграждение доверительному управляющему	26	76
19	Отражена сумма НДС, уплачиваемая в составе вознаграждения доверительному управляющему	19,	76
20	Перечислено вознаграждение доверительному управляющему (включая НДС)	76	51
21	Отражено поступление на отдельный счет ДУИ выручки (арендной платы) от арендаторов (включая НДС)	51	62
22	Отражена выручка в виде арендной платы	62	90-1
23	Начислен НДС от суммы арендной платы	90-3	68-1
24	Расходы в рамках договора ДУИ списаны на себестоимость продаж	90-2	26
25	Отражен финансовый результат (прибыль) от осуществления деятельности в рамках договора ДУИ	90-9	99
26	Предъявлен к вычету НДС, уплаченный поставщикам материалов, работ, услуг в рамках договора ДУИ	68-1	19
27	Перечислен НДС, подлежащий уплате в бюджет в рамках договора ДУИ	68-1	51
28	Отражена прибыль учредителя управления по договору ДУИ	84	79-3
29	Перечислена прибыль учредителю управления	79*3	51
30	Отражен возврат учредителю управления объекта ОС после окончания договора ДУИ	79-3	01

1	2	3	4
31	Отражена сумма амортизации по объекту ОС, возвращенному учредителю управления	02	79-3
Учет доверительным управляющим в своем учете операций, связанных с получением вознаграждения			
32	Отражены невозмещаемые расходы доверительного управляющего (амортизация объектов основных средств, материалы, зарплата работников, единый социальный налог и т.д.)	20	02, 10, 69, 70, 76 и др.
33	Получено причитающееся вознаграждение доверительного управляющего (включая НДС)	51	76
34	Отражена выручка в виде вознаграждения доверительного управляющего	76	90-1
35	Начислен НДС от суммы вознаграждения доверительного управляющего	90-3	68-1
36	Списаны невозмещаемые расходы доверительного управляющего	90-2	20
37	Отражен финансовый результат (прибыль) доверительного управляющего	90-9	99
38	Начислен налог на прибыль доверительного управляющего	99	68-2
39	Перечислен налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет	68-2	51
40	Перечислен НДС, подлежащий уплате в бюджет	68-1	51

В заключение отметим, что в данной главе изложен учет внутрихозяйственных расчетов, а также расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками, с разными дебиторами и кредиторами.

Остальные виды расчетов изложены либо в отдельных главах, либо в тех главах, в которых эти расчеты более тесно увязаны с излагаемым в них материалом.

Так, учет расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям, расчетов с подотчетными лицами, а также учет расчетов по единому социальному налогу и налогу на доходы физических лиц подробно изложен в гл. 8.

Учет расчетов с учредителями тесно увязан с формированием прибыли организации и поэтому подробно изложен в гл. 17, посвященной учету финансовых результатов организации.

Учет расчетов с бюджетом, а также расчетов по кредитам и займам ввиду их важности изложены в отдельных главах - соответственно в гл. 14 и 15.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н.

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).



7. Закон РФ от 27.11.1992 № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (с учетом последующих изменений и дополнений).

8. Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 № 97н.

9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

10. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

## Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ

### 1. СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В соответствии со ст. 12 НК РФ система налогов и сборов в РФ включает федеральные -алоги и сборы, региональные и местные налоги.

*Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены -К РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ.*

*Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ.*

*Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.*

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.

Под *сбором* понимается 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).

С 1 января 2005 г. к *федеральным* налогам и сборам, в частности, отнесены:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) государственная пошлина и др.

С 1 января 2005 г. к *региональным* налогам и сборам, в частности, отнесены:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

С 1 января 2005 г. к *местным* налогам и сборам, в частности, отнесены:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Налог считается установленным тогда, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Как правило, налоги определяются (исчисляются) путем умножения законодательно установленных процентных ставок налога на некоторую сумму, называемую налоговой базой.

Операции по начислению и уплате налогов в бюджет подлежат отражению в бухгалтерском учете.

Информация о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников данной организации учитывается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» по соответствующим субсчетам, открываемым по каждому виду налогов и сборов.

Начисление налогов и сборов отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (по соответствующим субсчетам) и дебету различных счетов (в зависимости от источников возмещения налогов и сборов).

Начисленные налоги и сборы могут:

- включаться в себестоимость материалов, товаров, продукции (работ, услуг) и капитальных вложений (кредит счета 68 - дебет счетов 08, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 44);
- относиться на счета по учету продаж и прочих доходов и расходов (кредит счета 68 - дебет счетов 90, 91);
- относиться на счет учета прибылей и убытков (кредит счета 68 - дебет счета 99).
- удерживаться из доходов физических лиц (работников, учредителей и т.д.) (кредит счета 68 - дебет счетов 70, 75).

По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки» также отражаются суммы налоговых санкций, причитающихся за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов и др.

Перечисление налогов и сборов, штрафных санкций в бюджеты различных уровней отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счетов учета денежных средств.

Помимо сумм, фактически перечисленных в бюджет, по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются также суммы налога на добавленную стоимость и акцизов, списываемые со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующие субсчета) и предъявляемые к вычету при расчетах с бюджетом.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов и сборов.

В настоящей главе рассматриваются основные налоги, уплачиваемые организациями. При этом необходимо напомнить, что учет налогов, связанных с оплатой труда работников организации (налог на доходы физических лиц и единый социальный налог), подробно изложен в гл. 8.

## 2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ФЕДЕРАЛЬНЫМ НАЛОГАМ

По федеральным налогам рассмотрим такие основные налоги, **как** налог на добавленную стоимость, акцизы и налог на прибыль. При этом напомним, что общее представление об этих налогах было изложено в гл. 2.

### 2.1. Расчеты по налогу на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (далее - НДС) относится к косвенным налогам, и расчеты по данному налогу производятся в соответствии с гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» части второй НК РФ.

**Плательщиками НДС** признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

С 2006 года организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исчисления и уплаты НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС и налога с продаж не превысила в совокупности *два миллиона* рублей.

Данная норма не распространяется на организации и индивидуальных предпринимателей, реализующих подакцизные товары и/или подакцизное минеральное сырье в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также осуществляющих ввоз товаров на таможенную территорию РФ, подлежащих налогообложению.

*Объектом налогообложения* признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При этом передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается их реализацией;

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

В гл. 21 НК РФ установлен ряд операций и товаров, не признаваемых объектами налогообложения (освобожденных от налогообложения) налогом на добавленную стоимость.

При реализации товаров (работ, услуг) организация дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязана предъявить к оплате соответствующую сумму НДС покупателю этих товаров (работ, услуг).

Законодательно установлено, что продажная цена любого товара должна, как правило, соответствовать их рыночной цене, включающей в себя сумму налога на добавленную стоимость.

Рыночной ценой товара признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров в сопоставимых экономических условиях.

В общем случае *налоговая база* при реализации организацией товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

В соответствии со ст. 40 НК РФ за рыночную цену товара принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче товаров (результатов выполненных работ и/или оказанных услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества, определяемой с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок - для амортизируемого имущества).

Налоговая база при реализации услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов) определяется как стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в нее НДС.

С 1 января 2006 г. *моментом определения налоговой базы* по налогу на добавленную стоимость является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

При этом если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы.

Таким образом, с 1 января 2006 г. все организации для установления момента определения налоговой базы по НДС должны использовать метод начисления (по мере отгрузки).

*Налоговым периодом* установлен календарный месяц.

С 2006 г. для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами в выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими два миллиона рублей, налоговый период устанавливается как квартал.

НДС взимается по следующим *налоговым ставкам*:

- 0% - при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы документов, подтверждающих реальный экспорт товаров;

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров;

- **10%** - при реализации продовольственных товаров, товаров для детей и медицинских товаров отечественного и зарубежного производства согласно перечню, установленному НК РФ, а также периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой;

- **18%** - при реализации остальных товаров (работ, услуг), включая подакцизные товары (эта ставка НДС введена с 1 января 2004 г., до этого применялась ставка 20%).

Главой 21 НК РФ установлен следующий порядок исчисления налога:

- в общем случае сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз;

- общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения исчисленных сумм налога;

- общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде;

- общая сумма налога при ввозе товаров на территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Общая сумма налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, исчисленной в соответствии со ст. 160 НК РФ.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

НК РФ установлены следующий *порядок и сроки уплаты НДС* в бюджет:

- ежемесячно не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим месяцем, - в случаях, когда ежемесячные в течение квартала суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС превышают 2 млн. руб.;

- ежеквартально не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим кварталом, - в случаях, когда ежемесячные в течение квартала суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг) организаций или индивидуальных предпринимателей без учета НДС не превышают 2 млн. руб.

В бухгалтерском учете операция по начислению НДС, подлежащего к уплате в бюджет, отражается на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, на субсчете 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В соответствии с методом начисления организация, продающая товары, начисление НДС отражает в учете по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»). При продаже активов, отличных от товаров, продукции, работ, услуг (например, основных средств, материалов и т.п.), начисление НДС отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1).

Перечисление сумм НДС в бюджет отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Необходимо иметь в виду, что организация при расчетах с бюджетом по НДС имеет право предъявить к вычету сумму НДС, уплаченную поставщикам, подрядчикам и другим контрагентам при приобретении товаров (работ, услуг).

В общем случае при принятии товаров к бухгалтерскому учету предъявленная поставщиком сумма НДС не включается в стоимость приобретенных товаров.

В соответствии со ст. 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные организации (налогоплательщику НДС) при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченные организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, *не включаются в расходы* организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Для учета сумм НДС, предъявленных организации при приобретении товаров на территории РФ либо фактически уплаченных организацией при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, предназначен счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», к которому могут быть открыты субсчета:

- 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

На субсчете 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств» учитываются предъявленные организации суммы НДС, относящиеся к строительству и приобретению объектов основных средств.

На субсчете 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» учитываются предъявленные организации суммы НДС, относящиеся к приобретению нематериальных активов.

На субсчете 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» учитываются предъявленные организации суммы НДС, относящиеся к приобретению сырья, материалов, полуфабрикатов и др., а также товаров.

При приобретении товаров указанные выше суммы НДС учитываются по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (соответствующий субсчет) в корреспонденции с кредитом счетов по учету расчетов (счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

При соблюдении условий, установленных гл. 21 НК РФ, организация-покупатель впоследствии может предъявить выставленную поставщиком сумму НДС к вычету.

Таким образом, в конечном итоге вся сумма НДС, учитываемая в продажной цене товара, оплачивается конечным потребителем.

С 1 января 2006 г. вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные организации при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ или уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, в отношении:

- товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
- товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Также установлено, что вычеты сумм НДС, предъявленных организации при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ товаров (работ, услуг), основных средств (в том числе оборудования к установке), нематериальных активов, производятся *после их принятия на учет* и при наличии правильно оформленных первичных документов (в том числе счетов-фактур).

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету, списываются с кредита счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В хозяйственной деятельности практически любой коммерческой организации имеют место операции и по приобретению товаров, и по их продаже, поэтому организации, как правило, должны уплачивать в бюджет разницу между выставленными покупателям суммами НДС и предъявленными поставщиками (продавцами) суммами НДС:

## НДС бюд - НДС

ВЫСТ

## НДС пред-

Нормативно установлено, что сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в первичных учетных и расчетных документах.

Данные, используемые при учете и исчислении любого налога, должны подтверждаться первичными учетными документами (включая справки бухгалтера) и расчетами налоговой базы. Других документов для этих целей не предусмотрено. Исключением является НДС, для учета и исчисления которого установлены специальные документы налогового учета.

Документы налогового учета по НДС служат основанием для подтверждения права вычета НДС при расчетах с бюджетом и для расчета НДС, подлежащего к уплате в бюджет.

В частности, все организации (как покупатели, так и продавцы) должны оформлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книгу покупок и книгу продаж по установленным формам (подробнее - см. гл. 2).

Установлено, что сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков.

Операции, отражающие начисление, перечисление, принятие к учету и вычет сум г/НДС отражаются следующими проводками:

п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком товара (материалов, основных средств, нематериальных активов и т.д.)	19	60
2	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по приобретенным товарам (материалам, основным средствам, нематериальным активам и т.д.)	68-1	19
3	Начислен НДС с выручки от продаж по обычным видам деятельности (реализация товаров, работ, услуг и т.п.)	90-3	68-1
4	Начислен НДС с выручки от продаж по видам деятельности, не относящимся к обычным видам деятельности (реализация материалов, основных средств, нематериальных активов и т.п.)*	91-2	68-1
5	Перечислена с расчетного счета сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет	68-1	51

Установлено, что в случае несоблюдения указанных ранее условий суммы НДС, предъявленные организации при приобретении товаров (работ и т.д.) либо фактически уплаченные организацией при ввозе товаров (работ и т.д.) на таможенную территорию РФ, не подлежат вычету и отражаются в бухгалтерском учете иным образом. Так, счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателем продавцом сумм НДС к вычету.

В случаях, когда в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных\* приходных кассовых ордерах, актах выполненных работ и др.)/ подтверждающих стоимость приобретенных товаров, не выделена сумма НДС, то и в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, реестрах чеков и реестрах на получение средств с а-кредитива) исчисление ее расчетным путем не производится.

Стоимость приобретенных в таких случаях товаров, включая предполагаемый по ним НДС, учитывается в целом на счетах их учета, т.е. сумма НДС учитывается в их стоимости.

Сумма НДС, включенная в стоимость таких товаров, после их принятия к учету списывается в установленном порядке на себестоимость продаж.

Кроме того, суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ-услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, учитываются в *стоимости* таких товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и/или реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

3) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, для производства и/или реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) в соответствии с п. 2 ст. 146 НК РФ.

В случае недостач и потерь от порчи материальных ценностей до момента их передачи в производство уплаченные по ним суммы НДС списываются с кредита счета 19 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Операции по учету предъявленных поставщиками сумм НДС в указанных случаях отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости объекта ОС, предназначенного для операций по производству и/или реализации продукции, не подлежащей налогообложению	08-3	19-1
2	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости объекта НМА, предназначенного для операций по производству и/или реализации продукции, не подлежащей налогообложению	08-5	19-2
3	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг) сторонних организаций, используемых для операций по производству продукции (работ, услуг) основного производства, не подлежащих налогообложению	20	19-3
4	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг), используемых для операций по производству продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, не подлежащих налогообложению	23	19-3
5	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг), выполненных (оказанных) для собственных общепроизводственных нужд	25	19-3
6	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг), выполненных (оказанных) для собственных общехозяйственных нужд	26	19-3
7	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг), используемых для операций по производству продукции (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств, не подлежащих налогообложению	29	19-3
8	Предъявленная сумма НДС учтена в стоимости работ (услуг), используемых при реализации товаров, не подлежащих налогообложению	44	19-3



1	2	3	4
9	Списаны суммы НДС, связанные с операционными и внереализационными расходами организации	91	19
10	Списаны суммы НДС по недостающим материальным ценностям	94	19
11	Списана сумма НДС, относящаяся к стоимости материальных ценностей, утраченных в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	19

В некоторых случаях в соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС, принятые к вычету организацией по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам в установленном порядке, подлежат восстановлению.

Первый случай - передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в данном случае, не включаются в стоимость имущества и нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Применительно к материально-производственным запасам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной их балансовой стоимости. Применительно к основным средствам и нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной их остаточной стоимости без учета переоценки.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором имущество и нематериальные активы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества и нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанного имущества и нематериальных активов.

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычету у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал имущество и нематериальные активы, при условии использования полученного имущества и нематериальных активов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет имущества и нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал организации.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету у принимающей организации, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Второй случай - дальнейшее использование товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость, а также при передаче основных средств, нематериальных активов и/или иного имущества правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц.

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Суммы налога, подлежащие восстановлению в данном случае, не включаются в стоимость указанных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со ст. 264 НК РФ.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары (работы, услуги), в том числе основные средства и нематериальные активы, были переданы или начинают использоваться организацией для осуществления операций, не облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет данной организацией.

Учет и вычет НДС при осуществлении операций, связанных с поступлением и выбытием материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов и т.д., подробно изложен в соответствующих главах настоящего пособия.

Организации обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

## 2.2. Расчеты по акцизам

Акцизы относятся к косвенным налогам, и расчеты по ним производятся в соответствии с гл. 22 «Акцизы» части второй НК РФ.

*Плательщиками акцизов признаются:*

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками акцизов в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Акцизами облагается ограниченное число товаров, которые называются *подакцизными товарами*.

Акцизы включаются в отпускную цену подакцизных товаров. В общем случае лица, осуществляющие операции, признаваемые в соответствии с гл.22 НК РФ объектом налогообложения акцизами, обязаны предъявить к оплате покупателям подакцизных товаров соответствующую сумму акциза.

В соответствии со ст. 181 гл. 22 НК РФ подакцизными товарами признаются:

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%;
- алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.

В НК РФ последние четыре вида подакцизных товаров объединены под одним общим названием - нефтепродукты.

Организации и индивидуальные предприниматели (далее - лица), осуществляющие операции с нефтепродуктами, подразделяются на две группы. В первую группу входят лица, получившие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами, во вторую группу входят лица, не имеющие такого свидетельства. -

В соответствии со ст. 179.1 гл. 22 НК РФ указанные свидетельства выдаются лицам, осуществляющим следующие виды деятельности:

- производство нефтепродуктов - свидетельство на производство;

- оптовую реализацию нефтепродуктов - свидетельство на оптовую реализацию;
- оптово-розничную реализацию нефтепродуктов - свидетельство на оптово-розничную реализацию;
- розничную реализацию нефтепродуктов - свидетельство на розничную реализацию;
- производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, - свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Порядок выдачи свидетельства установлен приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.02.2003 № БГ-3-03/52.

*Объект налогообложения* акцизами установлен ст. 182 гл. 22 НК РФ.

Объектом налогообложения акцизами признаются, в частности, следующие операции:

1) реализация на территории РФ лицами произведенных подакцизных товаров, за исключением нефтепродуктов. Передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и/или безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров;

2) оприходование на территории РФ лицами, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), получение нефтепродуктов в собственность в счет оплаты услуг по производству нефтепродуктов из давальческого сырья и материалов. Оприходованием признается принятие к учету в качестве готовой продукции подакцизных нефтепродуктов, произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);

3) получение на территории РФ нефтепродуктов лицами, имеющими свидетельство.

Получением нефтепродуктов признаются:

- приобретение нефтепродуктов в собственность;
- оприходование нефтепродуктов, полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья и материалов (в том числе из подакцизных нефтепродуктов);
- оприходование подакцизных нефтепродуктов, самостоятельно произведенных из собственного сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов);
- ~ получение собственником сырья и материалов нефтепродуктов в качестве готовой продукции, произведенных из этого сырья и материалов на основе договора переработки;

4) передача на территории РФ организацией нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику сырья и материалов, не имеющему свидетельства. Передача нефтепродуктов иному лицу по поручению собственника приравнивается к передаче нефтепродуктов собственнику;

5) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и/или бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность;

6) передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров, за исключением операций по передаче нефтепродуктов, собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

7) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

8) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) для собственных нужд;

9) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

10) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (за исключением нефтепродуктов);

11) ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и др.

Из изложенного выше следует, что объектом налогообложения акцизами в отношении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) являются операции по их реализации (передаче) на территории РФ или операции по ввозу подакцизных товаров на таможенную территорию РФ,

Применительно к нефтепродуктам объектом налогообложения акцизами являются операции по их производству и получению, а не операции по реализации, нефтепродуктов;

*Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.*

Налоговая база *при реализации* (передаче) произведенных организацией подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

1) как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

2) как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых устанавливаются адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

3) как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, налога на добавленную стоимость - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется:

- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения) - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, — как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Таможенная стоимость подакцизных товаров, а также подлежащая уплате таможенная пошлина определяются в соответствии с НК РФ. Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой на таможенную территорию РФ партии подакцизных товаров.

Налоговая база по нефтепродуктам, указанным в объекте налогообложения в пунктах 2 и 3, определяется как объем полученных (оприходованных) нефтепродуктов в натуральном выражении.

Налоговая база по нефтепродуктам, указанным в объекте налогообложения в п. 4, определяется как объем переданных нефтепродуктов в натуральном выражении.

При определении налоговой базы выручка организации-плательщика акцизов, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ России, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

*Налоговым периодом* признается календарный месяц.

Установлены следующие виды *ставок акцизов*:

- *адвалорная ставка акцизов* - это ставка акцизов в процентах к продажной цене товара без акциза и налогов;

- *специфическая ставка акцизов* - это твердая ставка акцизов в рублях к натуральному измерителю товара (продукции). Например, на дизельное топливо установлена ставка акциза в сумме 1080 руб. за 1 т;

- *комбинированная ставка акцизов* - ставка, состоящая из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Например, на сигареты с фильтром установлена комбинированная ставка: 78 руб. за 1000 шт. + 8%, но не менее 25% от отпускной цены.

Полный перечень подакцизных товаров с указанием налоговых ставок акцизов приведен в ст. 193 гл. 22 НК РФ.

НК РФ устанавливает следующий *порядок исчисления акцизов*:

- сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ) в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы;

- сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы;

- сумма акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ) в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля стоимости (суммы, полученной в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины) таких товаров.

- Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акцизов, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Если организация-налогоплательщик не ведет раздельного учета, то сумма акциза по подакцизным товарам определяется исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров осуществляется в соответствии со ст. 195 гл. 22 НК РФ.

*Дата реализации* (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров.

По операциям, указанным в п. 2 в объекте налогообложения, датой совершения операции признается дата оприходования произведенных нефтепродуктов.

По операциям, указанным в п. 3 в объекте налогообложения, датой получения нефтепродуктов признается день совершения соответствующей операции.

По операциям, указанным в п. 4 в объекте налогообложения, датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза должна выделяться отдельной строкой, за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ и за исключением случаев реализации нефтепродуктов.

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых в соответствии со ст. 183 гл. 22 НК РФ освобождены от налогообложения, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения соответствующих сумм акциза. При этом на указанных документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

При совершении операций с подакцизными нефтепродуктами применяется следующий порядок отражения акцизов в документах:

- при реализации нефтепродуктов сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком в соответствии с пунктами 2 и 3 в объекте налогообложения, в расчетных документах и счетах-фактурах не выделяется;

- при передаче нефтепродуктов лицам, не имеющим свидетельства, сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком в соответствии с п. 4 в объекте налогообложения, предъявляется к оплате собственнику давальческого сырья и материалов. В расчетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой.

Порядок отнесения сумм акциза установлен ст. 199 гл. 22 НК РФ.

Например, суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при *реализации* подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по операциям *передачи* подакцизных товаров и при их реализации на безвозмездной основе, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при *реализации* подакцизных товаров, у покупателя учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

Суммы акциза, фактически уплаченные при *ввозе* подакцизных товаров на таможенную территорию РФ, учитываются в стоимости указанных подакцизных товаров.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком *собственнику* давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), относятся собственником давальческого сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов) на стоимость подакцизных товаров, произведенного из указанного сырья (материалов) (за исключением нефтепродуктов), за исключением случаев передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, для дальнейшего производства подакцизных товаров.

Не учитываются в стоимости приобретенного, ввезенного на территорию РФ товара и подлежат вычету или возврату суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении указанного товара, суммы акциза, подлежащие уплате при ввозе на таможенную территорию РФ при передаче подакцизного товара, используемого в качестве сырья для производства других подакцизных товаров.

Указанное положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы.

При совершении операций с подакцизными *нефтепродуктами* сумма акциза учитывается в следующем порядке:

- сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в п. 2 в объекте налогообложения, включается в стоимость подакцизных нефтепродуктов;
- сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в п. 4 в объекте налогообложения, включается собственником нефтепродуктов в стоимость подакцизных нефтепродуктов;
- сумма акциза<sup>1</sup>, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в п. 3 в объекте налогообложения, в случае передачи подакцизных нефтепродуктов лицу, имеющему свидетельство, в стоимость передаваемых подакцизных нефтепродуктов не включается;
- сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в п. 3 в объекте налогообложения, в случае передачи подакцизных нефтепродуктов лицу, не имеющему свидетельства, включается в стоимость передаваемых подакцизных нефтепродуктов.

По мере производства, получения и реализации подакцизных товаров сумма акциза, уплаченная по подакцизным товарам, при определенных условиях подлежит вычету при расчетах с бюджетом.

Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов) на таможенную территорию РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (за исключением нефтепродуктов).

Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении нефтепродуктов налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство, и/или свидетельство на оптовую реализацию, и/или свидетельство на оптово-розничную реализацию, при их реализации (передаче) налогоплательщику, имеющему свидетельство.

Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на розничную реализацию нефтепродуктов, в части сумм акциза, начисленных при получении нефтепродуктов, направляемых на реализацию в розницу, вычета не подлежат.

Реализацией нефтепродуктов в розницу признается отпуск нефтепродуктов посредством топливораздаточных колонок.

Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком в соответствии : пунктами 2 - 4 в объекте налогообложения, при дальнейшем использовании подакцизных\* нефтепродуктов в производстве других подакцизных нефтепродуктов.

Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные лицами, имеющими свидетельство, при ввозе подакцизных нефтепродуктов на таможенную территорию РФ (при представлении Б установленном порядке соответствующих документов).

Налоговые вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплаты соответствующей суммы акциза.

**Сумма акциза, подлежащая уплате** налогоплательщиком, осуществляющим операции, признаваемые объектом налогообложения акцизами, определяется по итогам каждого: налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты сумма акциза, исчисленная в установленном порядке.

Для отражения в учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям») и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям») отражаются суммы акцизов уплаченные поставщикам за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы акцизов, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей (заказчиков) за реализованные им товары, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам») и дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-4 «Акцизы»).

Суммы акцизов, фактически полученные (подлежащие получению) от покупателей за реализованные им товары и отраженные по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», уменьшаются на суммы акцизов по материальным ценностям, учтенные по дебету счета. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», по мере списания на производство принятых к учету материальных ценностей и оплаты их поставщикам. Вычет соответствующих сумм акцизов отражается по кредиту счета 19 (субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям») в корреспонденции с дебетом счета 68 (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

В этих целях должен быть организован отдельный учет сумм акцизов как по оприходованным и оплаченным приобретенным материальным ценностям, так и неоприходованным и неоплаченным.

Перечисление авансовых платежей акцизов в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 «Расходы будущих периодов» (субсчет «Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора»).

По мере реализации сумма акцизов, приходящаяся на реализованные подакцизные товары, подлежащие маркировке марками акцизного сбора, отражается по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет 90-4 «Акцизы») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

Суммы акцизов, фактически перечисленные в бюджет, отражаются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

**Сроки и порядок уплаты акциза** при совершении операций с подакцизными товарами установлены ст. 204 гл. 22 НК РФ.

Уплата акциза при совершении операций, признаваемых объектом налогообложения в отношении нефтепродуктов, производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организации-налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, уплачивают акциз:

- по нефтепродуктам, за исключением прямогонного бензина, - не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
- по прямогонному бензину - не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на розничную реализацию, уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на переработку прямогонного бензина, уплачивают акциз не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров, перечисленных в пунктах 1 - 6 в объекте налогообложения, производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Акциз по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов) уплачивается по месту производства таких товаров.

При совершении операций с нефтепродуктами, предусмотренных пунктами 2-4 в объекте налогообложения, уплата суммы налога производится налогоплательщиком по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли налога, приходящейся на эти обособленные подразделения. Эта доля определяется как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) указанным обособленным подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по налогоплательщику.

Исчисление сумм налога, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

В случае если указанные операции осуществляются налогоплательщиком через свои обособленные подразделения, расположенные на территории одного субъекта РФ и на одной территории с головным подразделением, сумма акциза может определяться налогоплательщиком централизованно и уплачиваться по месту нахождения головного подразделения.

Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений гл. 22 НК РФ.

Организации-налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики, имеющие только свидетельство на оптовую реализацию, представляют налоговые декларации не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.



Налогоплательщики, имеющие свидетельство на розничную реализацию, представлять налоговые декларации не позднее 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### 2.3. Расчеты по **налогу на прибыль организаций**.

Учет расчетов по **налогу на прибыль на** основе норм ПБУ 18/02

Расчеты по налогу на прибыль производятся в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ.

**Плательщиками налога на прибыль организаций** признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и/или получающие доходы от источников в РФ.

**Объектом налогообложения** по налогу на прибыль организаций (далее - налог) признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается:

- для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительскими расходами;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в РФ.

**Налоговой базой** признается денежное выражение прибыли, признаваемое в указанном выше порядке.

**Налоговым периодом** по налогу признается календарный год.

**Отчетными периодами** по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

С 1 января 2005 г. установлена **налоговая ставка** на прибыль организаций в размере 24%, при этом:

- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5%, зачисляется в федеральный бюджет;
- сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Законами субъектов РФ ставки налогов могут быть понижены для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении налогов, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ.

При этом указанная ставка не может быть ниже 13,5%.

В отношении остальных доходов установлены следующие налоговые ставки:

1) на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство:

- 20% - со всех доходов, за исключением дивидендов и доходов по государственным ценным бумагам;
- 10% - от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок;

2) на доходы, полученные в виде дивидендов:

- 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами РФ;
- 15% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций;

3) на доходы по государственным и муниципальным ценным бумагам:

- 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных ниже), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;

- 9% - по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г.;

0% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего СССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ.

Сумма налога, исчисленная по налоговым ставкам по указанным выше доходам, подлежит зачислению в федеральный бюджет.

Установлен следующий *порядок исчисления налога*: налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода, принимается равной сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале текущего периода, принимается равной одной трети суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам первого квартала.

Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале текущего налогового периода, принимается равной одной трети разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам девяти месяцев, и суммой авансового платежа/рассчитанной по итогам полугодия.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Организации-налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

В этом случае исчисление сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

При этом сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Налогоплательщик вправе перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли, уведомив об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему уплаты авансовых платежей. При этом система уплаты авансовых платежей не может изменяться налогоплательщиком в течение налогового периода.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем *трех миллионов* рублей за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Если налогоплательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в РФ, не связанные с постоянным представительством в РФ, обязанность по определению суммы налога, удержанию этой суммы из доходов налогоплательщика и перечислению налога в бюджет возлагается на российскую организацию или иностранную организацию, осуществляющую деятельность в РФ через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающих указанный доход налогоплательщику.

Налоговый агент определяет сумму налога по каждой выплате (перечислению) денежных средств или иному получению дохода.

Российские организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, подлежащим налогообложению, определяют сумму налога отдельно по каждому такому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов:

- если источником доходов налогоплательщика является российская организация, обязанность удерживать налог из доходов налогоплательщика и перечислить его в бюджет возлагается на этот источник доходов. В этом случае налог в виде авансовых платежей удерживается из доходов налогоплательщика при каждой выплате таких доходов;

- при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), налогоплательщик - получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов.

Установлены следующие *сроки и порядок уплаты налога* и авансовых платежей:

- налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период;

- авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период;

- ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, налог, удержанный при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, в течение 10 дней со дня выплаты дохода.

Налог с доходов по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых из цены сделки исключается накопленный купонный (процентный) доход, подлежащих налогообложению у получателя доходов, уплачивается в бюджет налогоплательщиком - получателем дохода в течение 10 дней по окончании месяца, в котором получен доход.

Начисление налога на прибыль отражается в учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Перечисление налога на прибыль в бюджет отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

Начисление и уплата причитающихся налоговых санкций отражаются в бухгалтерском учете аналогичными проводками на отдельном субсчете.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и/или авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по ис- 632

течении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации.

Налоговые агенты обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода, в котором они производили выплаты, представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы.

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей.

Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Для правильного исчисления налога на прибыль необходимо знать, какие виды доходов и расходов формируют прибыль организации.

В целях налогообложения прибыли все доходы организации подразделяются на 3 группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы;
- доходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, продукции (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

К внереализационным доходам отнесены все остальные доходы, не относящиеся к доходам от реализации. В состав внереализационных доходов, в частности, включаются безвозмездно полученное имущество, стоимость излишков материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, стоимость материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества и др.

К доходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесено имущество, полученное в счет вклада в уставный капитал или по договору простого товарищества и др.

В целях налогообложения прибыли все расходы организации также подразделяются на три группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг);
- внереализационные расходы;
- расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

В состав расходов, связанных с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг), включаются:

- материальные расходы (в частности, расходы на материалы и оплату работ или услуг сторонних организаций);
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов;
- прочие расходы (в состав прочих расходов включены различные-общепроизводственные и общехозяйственные затраты организации).

К внереализационным расходам, в частности, отнесены расходы в виде недостач материальных ценностей, потери от чрезвычайных ситуаций, расходы на оплату услуг банков и др.

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесены расходы в виде вноса (вклада) в уставный капитал другой организации или в совместную деятельность, стоимость безвозмездно переданного имущества и др.

При исчислении налога на прибыль организаций большое значение имеет правильное применение порядка признания доходов и расходов организации.

Для целей бухгалтерского учета нормативно установлено, что выручка от продажи товаров, (продукции, работ, услуг) должна учитываться в бухгалтерском учете с соблюдением принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Основным критерием для определения момента продажи является момент перехода права собственности на отгруженную продукцию (товар) от продавца к покупателю (момент отгрузки или принцип начисления).

Для целей налогового учета законодательно установлены два метода признания доходов от реализации (выручки):

- по методу начисления (по моменту отгрузки товаров и предъявления расчетных документов покупателю);
- по кассовому методу (по моменту оплаты товаров).

Выбранный метод признания доходов (выручки) от продажи товаров должен быть отражен в учетной политике организации для целей налогообложения.

С 1 января 2002 г. для целей налогообложения по налогу на прибыль должен применяться один основной метод признания доходов от реализации - метод начисления.

Исключительное право на применение кассового метода имеют лишь те организации, у которых в среднем за четыре квартала отчетного года сумма выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) без учета НДС не превышает 1 млн. руб. за каждый квартал.

При применении *метода начисления* доходы (выручка) признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) в оплату отгруженных товаров (работ, услуг).

Для *доходов от реализации* датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав) в их оплату.

При реализации товаров (работ, услуг) по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в извещении комиссионера (агента) о реализации и/или в отчете комиссионера (агента).

Для *внереализационных доходов* датой получения дохода признается:

1) дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг) - для доходов:

- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг);
- по иным аналогичным доходам;

2) дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу) налогоплательщика - для доходов:

- в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций;
- в виде безвозмездно полученных денежных средств;
- в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов;
- в виде иных аналогичных доходов;

3) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для доходов:

- от сдачи имущества в аренду;
- в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности;
- в виде иных аналогичных доходов;

4) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

5) последний день отчетного (налогового) периода - по доходам:  
- в виде сумм восстановленных резервов и иным аналогичным доходам;  
- в виде распределенного в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе дохода;  
- по доходам от доверительного управления имуществом;  
- по иным аналогичным доходам;

6) дата выявления дохода (получения и/или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) - по доходам прошлых лет;

7) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца - по доходам в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов;

8) дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества, оформленного в соответствии с требованиями бухгалтерского учета, - по доходам в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества;

9) дата перехода права собственности на иностранную валюту - для доходов от продажи (покупки) иностранной валюты и др.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода. В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Суммовая разница признается доходом:

1) у налогоплательщика-продавца - на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты - на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) у налогоплательщика-покупателя - на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты - на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ России на дату признания соответствующего дохода.

Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ России на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и/или на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

При применении *метода начисления* расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются организацией самостоятельно. \*

Датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов - в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);

- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) - для услуг (работ) производственного характера.

Амортизация признается в качестве расхода ежемесячно, исходя из суммы начисленной амортизации.

Расходы на оплату труда признаются в качестве расхода ежемесячно, исходя из сумм начисленных расходов на оплату труда.

Расходы на ремонт основных средств признаются в качестве расхода в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты.

Датой осуществления *внереализационных и прочих* расходов признается:

1) дата начисления налогов (сборов) - для расходов в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам) и иных обязательных платежей;

2) дата начисления для расходов в виде сумм отчислений в резервы, признаваемые расходом;

3) дата расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода - для расходов:

- в виде сумм комиссионных сборов;

- расходов на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы (предоставленные услуги);

- арендных (лизинговых) платежей за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;

- иных подобных расходов;

4) дата перечисления денежных средств с расчетного счета (выплаты из кассы) налогоплательщика - для расходов:

- в виде сумм выплаченных подъемных;

- компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

5) дата утверждения авансового отчета - для расходов:

- на командировки;

- на содержание служебного транспорта;

- на представительские расходы;

- на иные подобные расходы;

6) дата перехода права собственности на иностранную валюту и драгоценные металлы при совершении операций с иностранной валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца - по расходам в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов;

7) дата реализации или иного выбытия ценных бумаг - по расходам, связанным с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость;

8) дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по расходам в виде сумм штрафов, пеней и/или иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба);

9) дата перехода права собственности на иностранную валюту - для расходов от продажи (покупки) иностранной валюты;

10) дата реализации долей, паев - по расходам в виде стоимости приобретения долей паев.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в **состав** соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в качестве расхода в тех отчетных (налоговых) периодах, в которых в соответствии с условиями договора предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. При этом указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной сумме арендных (лизинговых) платежей.

Суммовая разница признается расходом:

– у налогоплательщика-продавца – на дату погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты – на дату реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– у налогоплательщика-покупателя – на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты – на дату приобретения товаров (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав.

Расходы, выраженные в иностранной валюте, для целей налогообложения пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ России на дату признания соответствующего расхода.

Обязательства и требования, выраженные в иностранной валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному ЦБ России на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований и/или на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Организации, применяющие *кассовый метод*, должны руководствоваться следующим порядком определения доходов и расходов.

При кассовом методе датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и/или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и/или имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товара (работ, услуг и/или имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком – приобретателем указанных товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

1) материальные расходы, а также расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности – в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве;

3) расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты налогоплательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность.

Если налогоплательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил установленный предельный размер суммы выручки от реализации товаров (работ, услуг), то он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Налогоплательщики, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы в случае, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется организацией самостоятельно и должен содержать следующие данные:



1. *Период*, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).

2. *Сумма доходов* от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав, за исключением выручки, указанной в подп. 2-7;

2) выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) выручка от реализации покупных товаров;

5) *утратил силу в соответствии с Федеральным законом от 06.06.2005 № 58-ФЗ*;

6) выручка от реализации основных средств;

7) выручка от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

3. *Сумма расходов*, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающая сумму доходов от реализации, в том числе:

1) расходы на производство и реализацию товаров (работ, услуг) собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав за исключением расходов, указанных в подп. 2-6.

При этом общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода;

2) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) расходы, понесенные при реализации покупных товаров;

5) расходы, связанные с реализацией основных средств;

6) расходы, понесенные обслуживающими производствами и хозяйствами при реализации ими товаров (работ, услуг).

4. *Прибыль (убыток)* от реализации, в том числе:

1) прибыль от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной далее в подп. 2-5;

2) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4) прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;

5) прибыль (убыток) от реализации основных средств;

6) прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

5. *Сумма внереализационных доходов*, в том числе:

- доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

- доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

6. *Сумма внереализационных расходов*, в частности:

- расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

- расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

7. *Прибыль (убыток)* от внереализационных операций.

8. *Итого налоговая база* за отчетный (налоговый) период.

Налоговая база по итогам каждого отчетного (налогового) периода определяется на основе данных налогового учета.

Налоговый учет - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным гл. 25 НК РФ.

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения прибыли в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль. -

Подтверждением данных налогового учета признаются первичные учетные документы (включая справки бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

При этом налоговые органы не вправе устанавливать для организаций обязательные формы документов для налогового учета. Лишь в случаях, когда в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Ведение налогового учета производится в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения прибыли отличается от порядка группировки и учета объектов и хозяйственных операций, установленного правилами бухгалтерского учета.

Учет расчетов по налогу на прибыль на основе норм ПБУ 18/02. Необходимо отметить, что до 1 января 2003 г. все налоги, кроме налога на прибыль организаций, определялись на основании данных бухгалтерского учета.

Для определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций кроме данных бухгалтерского учета необходимо было использовать данные налогового учета.

Данное обстоятельство приводило к тому, что прибыль (убыток), исчисленная по правилам бухгалтерского учета, отличалась от величины налогооблагаемой прибыли (убытка), сформированной по данным налогового учета.

Это различие между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) образовывалось в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и в законодательстве РФ о налогах и сборах (в частности, в гл. 25 НК РФ).

В связи с этим, если в регистрах бухгалтерского учета содержалось недостаточно информации для определения налоговой базы, то организация вправе была самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

С 1 января 2003 г. было введено в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н (далее - ПБУ 18/02), основной целью которого является установление альтернативного механизма расчета величины налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных бухгалтерского учета.

ПБУ 18/02 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций.

Предлагаемый механизм расчета базируется на том допущении, что формирование прибыли как в бухгалтерском, так и в налоговом учете осуществляется на основе одних и тех же хозяйственных операций, совершенных организацией в течение отчетного периода.

На основе анализа и сравнения учетных хозяйственных операций появляется возможность для установления взаимосвязи между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) и выявления факторов, приводящих к расхождению данных бухгалтерского и налогового учета.

Путем определения разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) становится возможным выявление различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

После установления этого различия можно осуществить корректировку величины налога на прибыль, исчисленной от бухгалтерской прибыли, до величины налога на прибыль, которую организация должна уплатить в бюджет.

Для отражения взаимосвязи между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком), а также порядка определения величины подлежащего уплате в бюджет налога на прибыль, которую организация должна исчислить по данным бухгалтерского учета, в ПБУ 18/02 были введены новые понятия и объекты бухгалтерского учета.

В частности, были введены такие объекты бухгалтерского учета, как постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отчетного периода.

*Бухгалтерской прибылью (убытком)* признается показатель, отражающий прибыль (убыток), исчисленный в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ.

*Налогооблагаемой прибылью (убытком)* признается налоговая база по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанная в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

На первом этапе необходимо установить разницу между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, которая складывается из двух частей: «*постоянных разниц*» и «*временных разниц*».

Под *постоянными разницами* понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут возникать в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым имеются ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;
- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, и др.

Другими словами, постоянные разницы образуются за счет тех доходов и расходов, которые *не учитываются* при налогообложении прибыли как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах, но полностью учитываются в бухгалтерском учете в отчетном периоде.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» для целей бухгалтерского учета расходы принимаются к учету и признаются в отчете о прибылях и убытках независимо от того, как они учитываются для целей расчета налогооблагаемой базы.

Для целей налогообложения прибыли к учету принимаются не все расходы, отраженные в бухгалтерском учете.

Ряд расходов для целей налогообложения учитывается только в пределах установленных норм, а ряд расходов вообще не принимается к учету при налогообложении прибыли.

Расходы, принимаемые для целей налогообложения в пределах норм, приведены в ст. 26<sup>4</sup> НК РФ, и к ним, в частности, отнесены представительские расходы, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и др.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли, определены ст. 270 НК РФ, и к ним, в частности, отнесены расходы в виде взноса в уставный (складочный) капитал, расходы по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества и др.

Очевидно, что для получения налоговой базы по налогу на прибыль постоянные разницы в виде расходов, не учитываемых при определении налогооблагаемой базы, должны *увеличивать* бухгалтерскую прибыль.

Таким образом, величина постоянной разницы (ПР) определяется как разница между суммой данного вида расходов, признанной в бухгалтерском учете (С<sub>бу</sub>), и суммой данного вида расходов, признанной в налоговом учете (С<sub>ну</sub>):

$$ПР = С_{бу} - С_{ну}.$$

Постоянные разницы отчетного периода должны отражаться в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета, активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница).

Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового обязательства, под которым понимается сумма налога, которая приводит к *увеличению* налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

**Постоянное налоговое обязательство** (ПНО) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату:

$$ПНО = ПР \times 24\% / 100\%.$$

Постоянные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Пример 1. Допустим, что в отчетном периоде организация затратила на представительские расходы 15 000 руб. При этом допустим, что для целей налогообложения прибыли представительские расходы в пределах норм могут быть приняты только в сумме 12 000 руб.

В соответствии с действующим бухгалтерским и налоговым законодательством в бухгалтерском учете представительские расходы должны быть признаны в полном объеме, т.е. в сумме 15 000 руб., а в налоговом учете может быть признана в качестве расходов только сумма в размере 12 000 руб.

В связи с превышением фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения прибыли, по которым имеются ограничения (нормирование) по расходам, возникает постоянная разница. По условиям примера превышение нормы представителем расходов приводит к возникновению в отчетном периоде постоянной разницы в сумме 3000 руб.

Данная постоянная разница приводит к образованию постоянного налогового обязательства, определяемого как произведение постоянной разницы на установленную ставку налога на прибыль: 3000 руб.  $\times$  24%/100% = 720 руб.

На эту сумму должна быть увеличена сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет за отчетный период.

Данная операция отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

В бухгалтерской отчетности постоянное налоговое обязательство справочно отражается по строке 200 отчета о прибылях и убытках (форма № 2) и учитывается при определении по данным бухгалтерского учета текущего налога на прибыль (строка 150 формы № 2), признаваемого налогом на прибыль для целей налогообложения.

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Другими словами, временные разницы - это те доходы и расходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде, а для целей налогового

учета не учитываются в текущем отчетном периоде, но могут быть учтены в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию *отложенного налога на прибыль*, под которым понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

В зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы подразделены на два вида:

- на вычитаемые временные разницы;
- на налогооблагаемые временные разницы.

*Вычитаемые временные разницы* 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 отчетном или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

*Налогооблагаемые временные разницы* при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен *увеличить* сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем отчетном или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница).

Одним из случаев, когда один и тот же расход в зависимости от порядка его отражения в бухгалтерском учете и порядка его принятия для целей налогового учета может выступать в качестве и вычитаемой временной разницы, и налогооблагаемой временной разницы, являются расходы в виде сумм начисленной амортизации основных средств.

В соответствии с п. 11 и п. 12 ПБУ 18/02 применение разных способов расчета амортизации основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета приводит к возникновению вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц.

В случае, когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, *превышает* расход на амортизацию, принимаемый к учету в целях налогообложения прибыли, возникает *вычитаемая* временная разница.

В обратном случае, когда расход на амортизацию, учтенный в целях бухгалтерского учета, *меньше* величины расхода на амортизацию, принимаемого к учету в целях налогообложения прибыли, возникает *налогооблагаемая* временная разница.

Вычитаемая временная разница является *источником образования* отложенного налогового актива.

**Отложенные налоговые активы (ОНА)** признаются в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Отложенные налоговые активы должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве *внеоборотных активов*.

В бухгалтерском учете отложенный налоговый актив рассматривается как сумма налога, которая должна *уменьшить* сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Налогооблагаемая временная разница является *источником образования* отложенного налогового обязательства.

**Отложенные налоговые обязательства (ОНО)** признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражается по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Отложенные налоговые обязательства должны отражаться в бухгалтерском балансе в качестве *долгосрочных обязательств*.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство рассматривается как сумма налога, которая должна *увеличить* сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных (налоговых) периодах.

Следует иметь в виду, что на счетах и субсчетах бухгалтерского учета необходимо отражать не суммы самих разниц (постоянных и временных), а суммы налога на прибыль, исчисленные от сумм возникших разниц (т.е. отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства).

**Пример 2.** Допустим, что принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 120 000 руб.

Срок полезного использования объекта равен пяти годам.

В *первом случае* допустим, что амортизация данного объекта основных средств начислялась в целях бухгалтерского учета по способу уменьшаемого остатка, а в целях налогообложения прибыли - по линейному способу.

Также допустим, что в результате начисления амортизации объекта основных средств получены следующие данные:

Показатели	Для целей бухгалтерского учета (РУБ.)	Для целей определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 21 февраля 2005 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000 =
Сумма начисленной амортизации за 2005 г.	40 000	20 000
Балансовая стоимость объекта основного средства на 1 января 2006 г.	80 000	100 000

Из данных, приведенных в таблице, видно, что сумма начисленной амортизации для целей бухгалтерского учета за отчетный период составила 40 000 руб., а для целей налогообложения прибыли сумма амортизации объекта основных средств, начисленная линейным способом, составила 20 000 руб.

Расход (сумма начисленной амортизации), учтенный в целях бухгалтерского учета, превышает расход, который может быть принят к учету в целях налогообложения, поэтому возникает вычитаемая временная разница в сумме 20 000 руб. (40 000 - 20 000).

Эта разница приводит к образованию отложенного налогового актива:

$$20\ 000\ \text{руб.} \times 24\%/100\% = 4800\ \text{руб.}$$

Во втором случае допустим, что амортизация этого же объекта основных средств начислялась в целях бухгалтерского учета по линейному способу, а в целях налогообложения прибыли - по нелинейному способу.

Также допустим, что в результате начисления амортизации объекта основных средств получены следующие данные:

ПОКАЗАТЕЛИ	ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (руб.)	ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ БАЗЫ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ (руб.)
Принят к бухгалтерскому учету объект основных средств 24 декабря 2004 г. со сроком полезного использования 5 лет	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2005 г.	24 000	39 750
Балансовая стоимость основного средства на 1 января 2006 г.	96 000	80 250

Из данных, приведенных в таблице, видно, что сумма начисленной амортизации для целей бухгалтерского учета за отчетный период составила 24 000 руб., а для целей налогообложения прибыли сумма амортизации объекта основных средств, начисленная нелинейным способом, составила 39 750 руб.

Расход (сумма начисленной амортизации), учтенный в целях бухгалтерского учета, меньше расхода, который может быть принят к учету в целях налогообложения, поэтому возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 15 750 руб. (39 750 - 24 000).

Эта разница приводит к образованию отложенного налогового обязательства:

$$15\ 750\ \text{руб.} \times 24\%/100\% = 3780\ \text{руб.}$$

Постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при формировании *текущего налога на прибыль (ТНП)*, признаваемого в соответствии с ПБУ 18/02 налогом на прибыль для целей налогообложения.

Для определения текущего налога на прибыль должна определяться текущая прибыль (убыток) на основе корректировки бухгалтерской прибыли (убытка).

Для этой цели был введен новый объект бухгалтерского учета - «условный расход (условный доход) по налогу на прибыль», под которым понимается сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

*Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль (УРНП)* равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

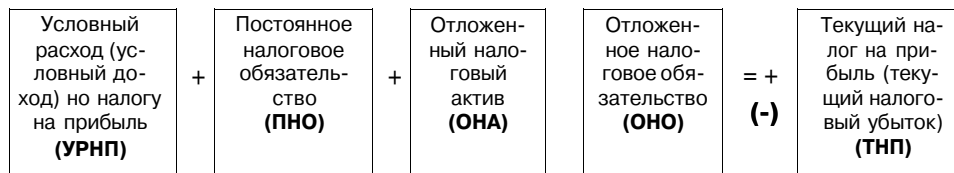
Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам. Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период должна отражаться в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	68-2
2	Отражена сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период	68-2	99 субсчет «Условный доход по налогу на прибыль»

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, определенная исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и скорректированная на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, позволяет определить *текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) (ТНП)*, который и признается **налогом на прибыль для целей налогообложения**.

Схема корректировки условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) имеет следующий вид:



Используя эту схему и полученные ранее данные, текущий налог на прибыль можно также определить по следующей формуле:

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} + \text{ПНО} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где **ТНП** - текущий налог на прибыль;

**УРНП** - условный расход по налогу на прибыль;

**ПНО** - постоянное налоговое обязательство;

**ОНА** - отложенный налоговый актив (при расчете берется в виде разницы между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09; если кредитовый оборот превышает дебетовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»);



ОНО - отложенное налоговое обязательство (при расчете берется в виде разницы между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77; если дебетовый оборот превышает кредитовый оборот, то разница учитывается со знаком «плюс», если наоборот, то со знаком «минус»).

В бухгалтерской отчетности текущий налог на прибыль должен быть отражен по строке 150 «Текущий налог на прибыль» отчета о прибылях и убытках (форма № 2).

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

В форме № 2 величина условного расхода по налогу на прибыль непосредственно не отражается. На основании данных, приведенных в форме № 2, величина условного расхода по налогу на прибыль определяется по следующей формуле:

$$\text{УРНП} - \text{ТИП} - \text{ПНО} - \text{ОНА} + \text{ОНО}.$$

На основании полученных данных формируется чистая прибыль (убыток) отчетного периода, которая отражается по строке 190 формы № 2 и исчисляется путем вычитания из суммы прибыли до налогообложения (бухгалтерской прибыли) суммы условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянных налоговых обязательств.

Пример 3. Допустим, что за отчетный год организация по данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках (форма № 2) отразила прибыль до налогообложения (бухгалтерскую прибыль) в сумме 100 000 руб.

При этом для целей бухгалтерского учета представительские расходы составили 15 000 руб., а для целей налогообложения они могут быть приняты в сумме 12 000 руб. (возникает постоянная разница в сумме 3000 руб.).

Сумма процентов, начисленных и не оплаченных по банковскому кредиту на конец отчетного периода, составила 5000 руб. (возникает вычитаемая временная разница в сумме 5000 руб.).

Для целей бухгалтерского учета начисленная амортизация объекта основных средств составила 24 000 руб., а для целей налогообложения может быть принята в качестве расходов сумма 39 750 руб. (возникает налогооблагаемая временная разница в сумме 15 750 руб.).

Исходные данные примера 3 для наглядности приведены ниже:

№ п/п	Виды доходов и расходов	Суммы, учитываемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка) (руб.)	Суммы, учитываемые при определении налогооблагаемой прибыли (убытка) (руб.)	Разницы, возникшие в отчетном периоде (руб.)
1	Представительские расходы	15 000	12 000	3000 (постоянная разница)
2	Начисленные, но не оплаченные проценты по кредиту	5000		5000 (вычитаемая временная разница)
3	Сумма начисленной амортизации на амортизируемое имущество	24 000	39 750	, 15 750 (налогооблагаемая временная разница)

На основании данных, приведенных в таблице, представляется возможным рассчитать условный расход по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль. - -

Условный расход по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль и в данном случае составит 24 000 руб. (100 000 руб. x 24%/100%).

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условный расход по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Постоянное налоговое обязательство составит 720 руб. (3000 руб. x 24%/100%).

Отложенный налоговый актив составит 1200 руб. (5000 руб. x 24%/100%).

Отложенное налоговое обязательство составит 3780 руб. (15 750 руб. x 24%/100%).

На основании приведенной выше формулы расчета текущего налога на прибыль получим, что текущий налог на прибыль составляет 22 140 руб. (24 000 руб. + 720 руб. + 1200 руб. - 3780 руб.).

Используя данные примера 3, схему расчета текущего налога на прибыль можно отразить в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	68-2	24 000
2	Отражена сумма постоянного налогового обязательства (по представительским расходам за отчетный период)	99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	68-2	720
3	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по процентам)	09	68-2	1200
4	Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (по амортизации)	68-2	77	3780

Величина текущего налога на прибыль, сформированного в системе бухгалтерского учета, определяется в виде *сальдо* на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2), которое в данном случае составляет 22 140 руб. (24 000 + 720 + 1200 - 3780).

Для проверки механизма отражения расчетов по налогу на прибыль в системе бухгалтерского учета на правильность исчисления налога на прибыль, предназначенного для уплаты в бюджет, можно произвести расчет текущего налога на прибыль, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль. Приведем требуемые корректировки.

1	Прибыль согласно отчету о прибылях и убытках (бухгалтерская прибыль)	100000 руб.
2	Увеличивается на	8000 руб.
	в том числе:	
	представительские расходы, превышающие лимит, установленный налоговым законодательством	3000 руб.
	на сумму начисленных и неоплаченных процентов по кредиту	5000 руб.
3	Уменьшается на	15750 руб.
	в том числе:	
	величину амортизационных отчислений, отраженную в бухгалтерском учете ниже величины амортизационных отчислений, принятой в целях налогообложения	15750 руб.
4	Итого налогооблагаемая прибыль	92250 руб.

Налогооблагаемая прибыль составляет 92 250 руб. (100 000 + 8000 - 15 750).

Текущий налог на прибыль будет равен 22 140 руб. (92 250 руб. x 24/100).

Таким образом, по условиям примера 3 и данным бухгалтерского учета в отчете о прибылях и убытках (форма № 2 приводится в сокращенной форме) по итогам отчетного года будут отражены следующие данные:

Показатель наименование	код	За отчетный период
		3
1	2	3
Прибыль (убыток) до налогообложения	140	100 000
Отложенные налоговые активы	141	1200
Отложенные налоговые обязательства	142	(3780)
Текущий налог на прибыль	150	(22 140)
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	190	75 280
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200	720

С учетом данных примера 3 и данных, полученных в системе бухгалтерского учета, в декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый период будут отражены следующие данные:

Показатели	Сумма, руб.
1	2
Итого прибыль (убыток)	92 250
Налоговая база для исчисления налога	92 250
Ставка налога на прибыль - всего (%)	24
Сумма исчисленного налога на прибыль - всего	22 140

Таким образом, величина текущего налога на прибыль (22 140 руб.), сформированная в системе бухгалтерского учета и отражаемая в отчете о прибылях и убытках, равна величине налога на прибыль (22 140 руб.), подлежащего уплате в бюджет и отражаемого в декларации по налогу на прибыль организаций.

В последующих отчетных (налоговых) периодах, например по мере списания амортизации основных средств в бухгалтерском и налоговом учете, общая сумма списанной амортизации сравняется к концу срока полезного использования данного объекта основных средств.

Таким образом, по мере списания амортизации постепенно будет происходить уменьшение налогооблагаемых временных разниц и соответственно будет происходить уменьшение (погашение) отложенных налоговых обязательств, отраженных ранее на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2) отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет начисления налога на прибыль отчетного периода. \.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Аналогично, по мере оплаты процентов по кредиту, будет происходить постепенное уменьшение вычитаемых временных разниц и, соответственно, будет происходить уменьшение (погашение) отложенных налоговых активов, отраженных ранее на счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2) отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, должен списываться с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

В бухгалтерском учете рассмотренные операции могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период	09	68-2
2	Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период	68-2	77
3	Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового актива в текущем отчетном периоде	68-2	09
4	Отражено уменьшение (или полное погашение) сумм отложенного налогового обязательства в текущем отчетном периоде	77	68-2
5	Отражено списание суммы отложенного налогового актива при выбытии актива, по которому он был начислен	99	09
6	Отражено списание суммы отложенного налогового обязательства при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено	77	99

Информация о расчетах по налогу на прибыль подлежит отражению в бухгалтерской отчетности в следующем порядке:

- текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в качестве обязательства, равного сумме *неоплаченной величины* налога;

- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов (по строке 145 раздела I «Внеоборотные активы») и долгосрочных обязательств (по строке 515 раздела IV «Долгосрочные обязательства»);

- постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) отражаются в отчете о прибылях и убытках по соответствующим строкам формы № 2.

При наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, рекомендуется отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывать:

- условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;
- постоянные и временные разницы, возникшие в отчетном периоде и повлекшие корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль в целях определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка);

- постоянные и временные разницы, возникшие в прошлых отчетных периодах, но повлиявшие на корректировку условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль отчетного периода;
  - суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства;
  - причины изменений применяемых налоговых ставок по сравнению с предыдущим отчетным периодом;
  - суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, списанные на счет учета прибылей и убытков в связи с выбытием объекта актива (продажей, передачей на безвозмездной основе или ликвидацией) или вида обязательства.
- Правила, установленные в ПБУ 18/02, могут не применять организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства.

### 3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО РЕГИОНАЛЬНЫМ НАЛОГАМ

#### 3.1. Расчеты по налогу на имущество организаций

С 1 января 2004 г. расчеты по налогу на имущество организаций должны производиться в соответствии с гл. 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ и законами субъектов РФ. Налог на имущество организаций обязателен к уплате на территории конкретного субъекта РФ и вводится соответствующим законом субъекта РФ.

Например, для организаций г. Москвы ставка налога на имущество организаций, порядок и сроки уплаты налога и т.д. установлены Законом г. Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций».

*Плательщиками налога на имущество организаций* (далее - налог) признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и/или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

*Объектом налогообложения* по налогу на имущество организаций признается:

- для российских организаций - движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признается движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств.

Для российских организаций объектом налогообложения являются учитываемые в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета объекты основных средств.

Не признаются объектами налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и/или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

*Налоговая база* определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налоговая база определяется отдельно в отношении:

- имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту государственной регистрации);

- имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Налоговая база должна определяться организацией самостоятельно. При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его *остаточной стоимости*, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения за налоговый (отчетный) период, определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Таким образом, для расчета налоговой базы должны учитываться дебетовые остатки по счету 01 «Основные средства» за вычетом кредитового остатка по счету 02 «Амортизация основных средств».

В случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

В данном случае для расчета налоговой базы учитывается соответствующее этим объектам основных средств сальдо по дебету счета 01 «Основные средства» за вычетом суммы износа, начисленного по забалансовому счету 010 «Износ основных средств».

**Налоговым периодом** признается календарный год.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. При этом установлено, что законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Предельный размер **налоговой ставки** на имущество организаций не может превышать 2,2% от налогооблагаемой базы;

Конкретные ставки налога на имущество организаций устанавливаются законами субъектов РФ. Например, для г. Москвы налоговая ставка установлена в размере 2,2%.

Устанавливать ставку налога для отдельных организаций не разрешается.

НК РФ установлен следующий **порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей** по налогу на имущество организаций:

- сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период;
- сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за весь налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода;
- сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Необходимо отметить, что при определении величины авансового платежа по налогу по итогам каждого отчетного периода (квартала) авансовые платежи, исчисленные за предыдущий отчетный период, не учитываются.

Только лишь после истечения налогового периода сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, будет определяться как разница между суммой налога, исчисленной за весь налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленными в течение налогового периода.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

**Порядок и сроки уплаты налога** и авансовых платежей по налогу устанавливаются законами субъектов РФ.

В течение налогового периода организации уплачивают авансовые платежи по налогу если законом субъекта РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода организации уплачивают сумму налога, исчисленную в изложенном выше порядке.

Например, Законом г. Москвы от 05.11.2003 № 64 установлены следующие сроки уплаты:

- налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;
- авансовые платежи по налогу по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. \*

Исчисленная сумма налога вносится в бюджет субъекта РФ с отнесением затрат на финансовые результаты деятельности организации.

Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» обособленно (например, на отдельном субсчете 68-5 «Расчеты по налогу на имущество»).

Для целей бухгалтерского учета налог на имущество организаций включается в состав внереализационных расходов организации.

Суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу, начисленные в установленном порядке, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-5) и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Перечисление суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу на имущество организаций в бюджет субъекта РФ отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-5) и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

**Пример 1.** Для удобства допустим, что организация располагает одним объектом основных средств.

Остаточная стоимость объекта основных средств по месту нахождения организации по состоянию на 1 января текущего отчетного года составляла 124 000 руб.

По объекту основных средств ежемесячно линейным способом начисляется амортизация в размере 2000 руб.

Остаточная стоимость объекта основных средств по месяцам распределена следующим образом:

<b>Остаточная стоимость объекта основных средств по состоянию на:</b>	
1 января текущего отчетного года	124 000
1 февраля	122 000
1 марта	120 000
1 апреля	118 000
1 мая	116 000
1 июня	114 000
1 июля	112 000
1 августа	110 000
1 сентября	108 000
1 октября	106 000
1 ноября	104 000
1 декабря	102 000
1 января нового отчетного года	100 000
<b>ИТОГО за налоговый период (календарный год):</b>	<b>1456 000</b>

Для целей налогообложения **среднегодовая стоимость** имущества организации определяется следующим образом:

*календарный год:*  $1\ 456\ 000 : 13 = 112\ 000$  руб.,

где 13 - число месяцев в году (12), увеличенное на 1.

Для целей налогообложения **средняя стоимость** имущества по отчетным периодам определяется следующим образом:

**1 квартал:** (124 000 + 122 000 + 120 000 + 118 000): 4 = 121 000 руб.,

**1 полугодие:** (124 000 + 122 000 + 120 000 + 118 000 + 116 000 + 114 000 + 112 000): 7 =  
= 118 000 руб.,

**9 месяцев:** (124 000 + 122 000 + 120 000 + 118 000 + 116 000 + 114 000 + 112 000 + 110 000 +  
+ 108 000 + 106 000): 10 = 115 000 руб.,

где 4, 7, 10 - число месяцев в отчетных периодах (3, 6, 9), увеличенное на 1.

При использовании данных примера 1 и налоговой ставки 2,2% сумма авансового платежа по итогам каждого отчетного периода (квартала) составит:

**1 квартал:** 121 000 руб. x (2,2% : 4) = 665 руб. 50 коп.

**1 полугодие:** 118 000 руб. x (2,2% : 4) = 649 руб. 00 коп.

**9 месяцев:** 115 000 руб. x (2,2% : 4) = 632 руб. 50 коп.

Сумма налога на имущество по итогам налогового периода составит:

112 000 руб. x 2,2% = 2464 руб. 00 коп.

Сумма налога на имущество, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит:

2464,00 - 665,50 - 649,00 - 632,50 = 517 руб. 00 коп.

В целях налогообложения прибыли налог на имущество организаций и авансовые платежи по нему относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Организации обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы «Налоговую декларацию по налогу на имущество организаций (налоговый расчет по авансовому платежу)».

Указанная декларация (расчет) представляется организацией по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога).

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу должны представляться не позднее 30 дней после окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода должны представляться не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

### 3.2. Расчеты по транспортному налогу

Расчеты по транспортному налогу производятся в соответствии с гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ. Уплата транспортного налога введена с 1 января 2003 г.

**Плательщиками налога** признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Государственная регистрация автотранспортных средств и других видов самоходной техники осуществляется в соответствии и в порядке, установленном постановлением Правительства Российской Федерации от 12.08.1994 № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации».

Правила регистрации автотранспортных средств в Государственной инспекции безопасности дорожного движения утверждены приказом МВД России от 27.01.2003 № 59.

**Объектами налогообложения** признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее в настоящей главе - транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.



Не являются объектом налогообложения:

- 1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с
- 2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами а также автомобили легковые с мощностью двигателя до-100 л.с, (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- 3) промысловые морские и речные суда;
- 4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и/или грузовых перевозок;
- 5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- 6) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом и др.

*Налоговая база* определяется:

- 1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, - как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- 2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, - как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- 3) в отношении водных и воздушных транспортных средств, не указанных в под п. 1, 2, - как единица транспортного средства.

В отношении транспортных средств, указанных в подп. 1, 2, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству. В отношении транспортных средств, указанных в подп. 3, налоговая база определяется отдельно.

*Налоговым периодом* признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал календарного года.

Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

*Налоговые ставки* устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, их категории в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства.

Базовые размеры налоговых ставок представлены в п. 1 ст. 361 НК РФ. При этом налоговые ставки, указанные в п. 1 ст. 361 НК РФ, могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в пять раз.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и суммы авансовых платежей самостоятельно.

С 1 января 2006 г. установлен следующий *порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей* по транспортному налогу:

- сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки;

- сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащих уплате в бюджет в течение налогового периода;

- сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Необходимо отметить, что при определении величины авансового платежа по налогу по итогам каждого отчетного периода (квартала) авансовые платежи, исчисленные за предыдущий отчетный период, не учитываются.

Только лишь после истечения налогового периода сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, будет определяться как разница между суммой налога, исчисленной за весь налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

**Порядок и сроки уплаты налога** устанавливаются законами субъектов РФ и предусматривают уплату организациями налога и авансовых платежей по налогу по месту нахождения транспортных средств.

В течение налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики, являющиеся организациями, уплачивают сумму налога, исчисленную в изложенном выше порядке.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Учет расчетов организаций с бюджетом по транспортному налогу ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» обособленно (например, на отдельном субсчете 68-6 «Расчеты по транспортному налогу»).

Для целей бухгалтерского учета транспортный налог и авансовые платежи по нему включаются в состав расходов по обычным видам деятельности или в состав прочих операционных расходов.

В случае, когда транспортное средство используется в производственных целях, суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу, рассчитанные в установленном порядке, относятся на затраты производства или расходы на продажу (счета 20, 23, 25, 26, 44) в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-6).

В случае, когда транспортное средство не используется в производственных целях, суммы налога и суммы авансовых платежей по налогу, рассчитанные в установленном порядке, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-6).

Перечисление суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу в бюджет субъекта РФ отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-6) в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

**Пример 2.** Допустим, что у организации в течение 2006 г. находился в собственности легковой автомобиль, мощность двигателя которого составляла 110 л.с.

Ставка субъекта РФ по данному виду транспортных средств составляет 15 руб. в год за одну лошадиную силу мощности двигателя.

При использовании данных примера 2 сумма авансового платежа по итогам каждого отчетного периода (квартала) составит:

*1 квартал, 2 квартал, 3 квартал 2006 г.:* 15 руб. x 110 л.с. : 4 = 412 руб. 50 коп.

Сумма транспортного налога по итогам налогового периода составит:

15 руб. x 110 л.с. = 1650 руб. 00 коп.

Сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, составит: 1650,00 – 412,50 – 412,50 – 412,50 = 412 руб. 50 коп.

В целях налогообложения прибыли транспортный налог относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию по транспортному налогу.

Налогоплательщики, являющиеся организациями и уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении каждого отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Формы налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам по транспортному налогу утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу должны представляться организациями не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом, а налоговые декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

#### 4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО МЕСТНЫМ НАЛОГАМ

##### 4.1. Расчеты по земельному налогу

Расчеты по земельному налогу должны производиться в соответствии с гл. 31 «Земельный налог» НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. В городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

Например, в Москве земельный налог введен Законом г. Москвы от 24.11.2004 № 74 «О земельном налоге».

*Плательщиками земельного налога* признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

*Объектом налогообложения* признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

- 1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- 2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- 3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- 4) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;
- 5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

*Налоговая база* определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

*Налоговым периодом* признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если покупателями здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

*Налоговые ставки* устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) **0,3%** в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;

- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

2) **1,5%** в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и/или разрешенного использования земельного участка.

В НК РФ предусмотрены налоговые льготы для отдельных категорий налогоплательщиков земельного налога, в частности освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и/или реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья, иных полезных ископаемых и др.), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов и др.

Сумма земельного налога *исчисляется* по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по земельному налогу.

Земельный налог и авансовые платежи по нему уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом, налогообложения.

Налогоплательщики-организации должны самостоятельно исчислять сумму земельного налога и сумму авансовых платежей по налогу.

*Порядок и сроки уплаты земельного налога и авансовых платежей по нему устанавливаются* нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Например, в г. Москве земельный налог, подлежащий уплате по истечении года, уплачивается не позднее 1 февраля следующего года, а авансовые платежи по нему - не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Сумма земельного налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленного за календарный год, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по земельному налогу.

Для целей бухгалтерского учета земельный налог и авансовые платежи по нему включаются в состав расходов по обычным видам деятельности или в состав прочих операционных расходов.

В случае, когда земельный участок используется в производственных целях, суммы платежей по земельному налогу относятся на затраты производства или расходы на продажу (счета 20, 26, 44) в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (например, субсчет 68-9 «Расчеты по земельному налогу»).

В случае, когда земельный участок не используется в производственных целях, суммы платежей по земельному налогу относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-9 «Расчеты по земельному налогу»).

Перечисление земельного налога в бюджет отражается в учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-9 «Расчеты по земельному налогу») в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

В целях налогообложения прибыли земельный налог и авансовые платежи по нему относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, и включаются в расходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль.

Налогоплательщики-организации по истечении налогового периода должны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговую декларацию по земельному налогу.

Организации-налогоплательщики, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении каждого отчетного периода должны представлять в налоговый орган по месту нахождения земельного участка налоговый расчет по авансовым платежам по земельному налогу.

Формы налоговой декларации и налогового расчета по авансовым платежам по земельному налогу утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Налоговые декларации по земельному налогу должны представляться в налоговый орган не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые расчеты по авансовым платежам по земельному налогу должны представляться налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Закон г. Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций» (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (с учетом последующих изменений и дополнений).

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н.

## Глава 15. УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

### 1. ПОНЯТИЕ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ВЫДАННЫХ ЗАЕМНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства: кредиты банков и займы от юридических и физических лиц.

Заемные средства могут привлекаться для пополнения оборотных средств, приобретения (создания) основных средств, приобретения товаров (работ, услуг), осуществлена расчетов с поставщиками и др.

Гражданским кодексом РФ установлены следующие виды договорных обязательств оформляющих заемные отношения:

- кредитный договор;
- договор займа;
- товарный и коммерческий кредит (как особые разновидности заемных отношений).

К самостоятельным видам заемных отношений рассматриваются заемные отношения возникающие при выдаче векселей и выпуске и продаже облигаций.

По *кредитному договору* банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) организации (заемщику) в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Предметом кредитного договора могут быть *только денежные средства*. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность кредитного договора.

Для получения кредита и заключения кредитного договора организация представляет в банк заявление на получение кредита. К заявлению прилагаются баланс организации, технико-экономическое обоснование потребности в кредите, бизнес-план и др., также указываются возможные способы обеспечения исполнения обязательств по кредиту. В случае согласия банка на выдачу кредита организация составляет кредитный договор по установленной банком форме.

Проценты за пользование кредитом, порядок и сроки их уплаты устанавливаются банком и отражаются в кредитном договоре.

Основными способами обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору являются залог, поручительство, банковская гарантия.

В силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя).

По договору поручительства поручитель обязуется перед кредитором другого лица отвечать за исполнение последним его обязательства полностью или в части.

Договор поручительства должен быть совершен в письменной форме.

В силу банковской гарантии банк (гарант) дает по просьбе другого лица (принципала) письменное обязательство уплатить кредитору принципала (бенефициару) в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства денежную сумму по представлении бенефициаром письменного требования о ее уплате.

За выдачу банковской гарантии принципал уплачивает гаранту вознаграждение.

Кредитор вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, очевидно свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок.

Заемщик вправе отказаться от получения кредита полностью или частично, уведомив об этом кредитора до установленного договором срока его предоставления, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или кредитным договором.

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.

Таким образом, предметом договора займа могут быть *денежные средства и/или вещи*, определенные родовыми признаками.

Договор займа заключается в письменной форме в случаях, когда заимодавцем является юридическое лицо. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей заемщику.

Договоры займа могут быть процентными или беспроцентными.

Заемщик обязан возвратить заимодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, предусмотренном договором займа.

В случаях, когда срок возврата договором не установлен или определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена заемщиком в течение тридцати дней со дня предъявления заимодавцем требования об этом, если иное не предусмотрено договором.

Сумма беспроцентного займа может быть возвращена заемщиком досрочно. Сумма займа, предоставленного под проценты, может быть возвращена досрочно с согласия заимодавца.

В соответствии с ГК РФ сторонами может быть заключен договор, предусматривающий обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками (**товарный кредит**).

Условия о количестве, об ассортименте, о комплектности, о качестве, о таре и/или об упаковке предоставляемых вещей должны исполняться в соответствии с правилами о договоре купли-продажи товаров.

В соответствии с ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг (**коммерческий кредит**).

Организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи **векселей**, выпуска и продажи **облигаций** (далее - *выданные заемные обязательства*). Определение облигаций и векселей, а также их виды подробно изложены в гл. 12.

Законодательство РФ разрешает осуществлять выпуск облигаций акционерным обществам и обществам с ограниченной ответственностью при соблюдении следующих условий:

- в решении о выпуске облигаций должны быть определены форма, сроки и иные условия погашения облигаций;
- облигация должна иметь номинальную стоимость;
- номинальная стоимость всех выпущенных обществом облигаций не должна превышать размер уставного капитала общества либо величину обеспечения, предоставленного обществу третьими лицами для цели выпуска облигаций;
- размещение облигаций обществом допускается после полной оплаты уставного капитала общества;
- размещение облигаций без обеспечения допускается не ранее третьего года существования общества и при условии надлежащего утверждения к этому времени двух годовых балансов общества.

Российская организация может получать кредиты и займы в иностранной валюте от российских уполномоченных банков, от банков-нерезидентов или от организаций-нерезидентов, не являющихся банковскими учреждениями.

Для погашения привлекаемых от нерезидентов кредитов и займов и оплаты процентов по ним организации могут приобретать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке. Для перевода указанных средств за границу организация должна представлять в свой уполномоченный банк кредитное соглашение (контракт), подтверждающее наличие договорных отношений с банком или организацией-нерезидентом.



Задолженность по предоставленному заемщику займу и/или кредиту, полученному или выраженному в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитывается заемщиком в рублевой оценке по курсу ЦБ России, действовавшему на дату фактического совершения операции (предоставления кредита, займа, включая размещение заемных обязательств), а при отсутствии курса ЦБ России - по курсу, определенному по соглашению сторон.

Пересчет стоимости заемных обязательств, выраженных в иностранной валюте, в рубль должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

## 2. ПОРЯДОК УЧЕТА ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО ПОЛУЧЕННЫМ КРЕДИТАМ, ЗАЙМАМ И ВЫДАННЫМ ЗАЕМНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Правила учета заемных обязательств организаций и порядок учета задолженности по полученным займам, кредитам и выданным заемным обязательствам регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утв. приказом Минфина России от 02.08.2001 № 60н (далее - ПБУ 15/01).

Данное положение не применяется к беспроцентным договорам займа и договорам государственного займа.

Согласно ПБУ 15/01 основная сумма долга (далее - задолженность) по полученному от заимодавца займу и/или кредиту учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором.

Организация-заемщик должна принимать к бухгалтерскому учету указанную задолженность в момент фактической передачи денег или других вещей и отражать ее в составе *кредиторской* задолженности.

Задолженность организации-заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную.

**Краткосрочной задолженностью** считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не превышает 12 месяцев.

**Долгосрочной задолженностью** считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора превышает 12 месяцев.

В соответствии с Планом счетов информация о состоянии краткосрочных кредитов и займов, полученных организацией, учитывается на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Информация о состоянии долгосрочных кредитов и займов, полученных организацией, учитывается на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В бухгалтерском учете суммы полученных краткосрочных (долгосрочных) кредитов и займов отражаются по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

В бухгалтерском учете кредиторская задолженность по краткосрочным (долгосрочным) займам (кредитам) учитывается в момент их получения и отражается следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность по полученному краткосрочному (долгосрочному) займу (кредиту)	50, 51, 52, 55	66(67)
2	Отражено получение коммерческого кредита посредством поставки товаров (работ, услуг) с оплатой в рассрочку	60	66 (67)

Возврат организацией-заемщиком полученного от заимодавца ксе-/-а :a/va E • \_--:- = размещенные заемные обязательства, отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной кредиторской задолженности,

При погашении кредитов или займов на суммы погашаемых кредитов и займов ^ze~, ютея счета 66 или 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счета 50. 5' 52, 55).

Информация о размещенных заемных обязательствах (обеспеченных векселями или облигациями) учитывается на счетах 66 или 67 обособленно.

Например, обеспеченные векселями займы можно учитывать на субсчетах «Вексельные займы», а обеспеченные облигациями займы - на субсчетах «Облигационные займы».

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 «Расчетные счета» и др. в корреспонденции со счетами 66 или 67 (по номинальной стоимости облигаций) и 98 «Доходы будущих периодов» (на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью).

Сумма, отнесенная в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счетов 66 или 67 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы, связанные с организацией выпуска облигаций, учитываются для целей налогообложения в составе внереализационных расходов. j

В бухгалтерском учете указанные расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие расходы и доходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств.

В бухгалтерском учете операции по учету заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
<b>Размещение облигаций по цене выше их номинальной стоимости</b>			
1	Отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66(67) субсчет «Облигационные займы»
2	Отражена сумма превышения цены размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций над их номинальной стоимостью	51	98
3	Отнесена в состав операционных доходов разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (списание указанной разницы производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	98	91
<b>Размещение облигаций по цене ниже их номинальной стоимости</b>			
1	Отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66 (67) субсчет «Облигационные займы»
2	Доначислена разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (доначисление указанной разницы до номинальной стоимости облигаций производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	91	66 (67) субсчет «Облигационные займы»
<b>Погашение облигаций</b>			
1	Погашена номинальная стоимость краткосрочных (долгосрочных) облигаций	66 (67)	51

В бухгалтерском учете организации-заемщика (векселедателя) операции, связанные с получением краткосрочного займа путем выдачи векселя и погашением такой задолженности, отражаются следующими проводками:

Ш п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному займу (в сумме фактически поступивших денежных средств)	51	66
2	Выдан вексель в обеспечение займа	66	66 субсчет «Вексельные займы»
3	Отражена оплата векселя, выданного в обеспечение ранее полученного займа	66 субсчет «Вексельные займы»	51

. Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Учет расчетов с кредитными организациями, заимодавцами и векселедателями в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» обособленно.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам, включая выданные заемные обязательства, должен вестись по видам займов и кредитов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их, отдельным займам и кредитам (видам заемных обязательств).

Организация-заемщик имеет право самостоятельно выбрать способ учета долгосрочной задолженности из двух возможных вариантов, предусмотренных в ПБУ 15/01:

- осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность;
- учитывать находящиеся в его распоряжении заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока, в составе долгосрочной задолженности.

В случае выбора первого способа организация-заемщик осуществляет перевод долгосрочной задолженности по полученным займам и кредитам в краткосрочную задолженность в момент, когда по условиям договора займа и/или кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней. В бухгалтерском учете операция по переводу долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность отражается по кредиту счета 67 и дебету счета 66. Выбранный организацией способ учета долгосрочной задолженности должен быть отражен в учетной политике организации.

Краткосрочная и/или долгосрочная задолженность может быть срочной и/или просроченной.

*Срочной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке.

*Просроченной задолженностью* считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация-заемщик по истечении срока платежа обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную задолженность. Перевод срочной задолженности по полученным займам и кредитам в просроченную задолженность производится организацией-заемщиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и/или кредита заемщик должен был осуществить возврат основной суммы долга.

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения прибыли не учитываются в качестве доходов средства или иное имущество, которые получены по договорам кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований.

В соответствии с НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) налогом на добавленную стоимость операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме.

### **3. СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРИЗНАНИЯ ЗАТРАТ ПО КРЕДИТАМ, ЗАЙМАМ И ВЫДАННЫМ ЗАЕМНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ**

ПБУ 15/01 устанавливает закрытый перечень затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов, который включает:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, возникающие при уплате процентов по займам и кредитам, начиная с момента начисления процентов по условиям договоров до их фактического погашения (перечисления).

К дополнительным затратам отнесены расходы, связанные:

- с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- осуществлением копировально-множительных работ;
- оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведением экспертиз;
- потреблением услуг связи;
- другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, а также с размещением заемных обязательств.

Для целей бухгалтерского учета дополнительные затраты относятся к операционным расходам, которые должны учитываться в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Допускается предварительный учет дополнительных затрат в виде дебиторской задолженности с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения заемных обязательств. В последнем случае дополнительные затраты включаются в состав операционных расходов равномерно в течение всего срока погашения заемных обязательств.

Все затраты по полученным займам и кредитам признаются текущими расходами и относятся к тому периоду, в котором они произведены. Включение в текущие расходы затрат по займам и кредитам осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заключенным организацией договорам займа и кредитным договорам, независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи.

Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и включаются в финансовый результат организации.

Исключение из этого правила составляют затраты на обслуживание займов и кредитов, используемых для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, работ, услуг или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, а также затраты, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива.

Термин «инвестиционный актив» является новым термином в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и впервые применен в ПБУ 15/01.

Для целей бухгалтерского учета под *инвестиционным активом* понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени.

К инвестиционным активам ПБУ 15/01 относит объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на их приобретение и/или строительство.

ПБУ 15/01 устанавливает целый ряд условий, необходимых для включения затрат на обслуживание займов и кредитов в первоначальную стоимость инвестиционных активов.

Эти условия, а также особенности учета затрат по займам и кредитам, предназначенным на приобретение и/или строительство основных средств, а также используемым для предварительной оплаты материально-производственных запасов и др., изложены в п. 5 настоящей главы.

#### 4. УЧЕТ ПРОЦЕНТОВ, ПРИЧИТАЮЩИХСЯ К ОПЛАТЕ ПО ПОЛУЧЕННЫМ ЗАЕМНЫМ СРЕДСТВАМ

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа или кредитном договоре.

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам должна показываться с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов согласно условиям договоров.

- Учет затрат на проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам, зависит от цели их использования.

В общем случае, когда полученные кредиты и займы *не используются для предварительной оплаты* материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг, а также для приобретения и/или строительства объектов основных средств, начисленные по таким кредитам и займам проценты включаются в состав операционных расходов и относятся на финансовый результат организации.

Причитающиеся по таким кредитам и займам проценты к уплате отражаются в учете по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисленные суммы процентов учитываются обособленно.

Выплата процентов по полученным краткосрочным (долгосрочным) займам и кредитам отражается в учете по дебету счета 66 (67) в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются по кредиту счета 66 (67) в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Проценты или дисконт по причитающимся к оплате векселям учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке:

- по выданным векселям - векселедатель отражает вексельную сумму как кредиторскую задолженность;
- в случае начисления процентов на вексельную сумму по выданным векселям задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к оплате на конец отчетного периода процентов по условиям выдачи векселя;
- при выдаче векселя для получения займа денежными средствами сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта включается векселедателем в состав операционных расходов.

Предусмотрены два способа включения процентов или дисконта в состав операционных расходов.

При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же после их начисления включены в состав операционных расходов.

При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве дохода по выданным векселям организация-векселедатель может предварительно учитывать их как расходы будущих периодов.

Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств учитываются на отдельных субсчетах, открываемых к счетам 66 и 67.

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражается организацией-векселедержателем по кредиту счетов 66 или 67 (номинальная стоимость векселя)

и дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 «Прочие доходы и расходы» (учетный процент, уплаченный кредитной организации).

Операция учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств закрывается на основании извещения кредитной организации об оплате путем отражения суммы векселя по дебету счетов 66 или 67 и кредиту соответствующих счетов учета дебиторской задолженности.

При возврате организацией-векселедержателем денежных средств, полученных от кредитной организации в результате учета (дисконта) векселей или иных долговых обязательств, из-за невыполнения в установленный срок векселедателем или другим плательщиком по векселю своих обязательств по платежу производится запись по дебету счета 66 или 67 в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При этом задолженность по расчетам с покупателями, заказчиками и другими дебиторами, обеспеченная просроченными векселями, продолжает учитываться на счетах учета дебиторской задолженности.

Пример. Организация-заимодавец на основании договора займа выдает организации-заемщику заем на сумму 150 000 руб. сроком на 4 месяца (с 1 февраля 2006 г. по 31 мая 2006 г. - срок обращения векселя 120 дней). В обеспечение займа организация-заемщик выдает организации-заимодавцу вексель номинальной стоимостью 180 000 руб. Дисконт по векселю составляет 30 000 руб. (разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств при размещении векселя организацией-заемщиком).

№ п/п	Содержание хозяйственных, операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному займу (в сумме фактически поступивших денежных средств)	51	66	150 000
2	Выдан вексель в обеспечение займа	66	66 субсчет «Вексельные займы»	150 000
3	Учтен в составе расходов будущих периодов дисконт по выданному векселю	97	66 субсчет «Вексельные займы»	30 000
4	Отнесена в состав операционных расходов часть дисконта (списание дисконта производится равномерно в течение всего срока обращения векселя) (за 1-й месяц - 30 000 руб. : 120 дней x 28 дней = 7000 руб.)	91	97	7000
5	Отнесена в состав операционных расходов часть дисконта (за 2-й месяц - 30 000 руб. : 120 дней x 31 дней = 7750 руб.)	91	97	7750
6	Отнесена в состав операционных расходов часть дисконта (за 3-й месяц - 30 000 руб. : 120 дней x 30 дней = 7500 руб.)	91	97	7500
7	Отнесена в состав операционных расходов часть дисконта (за 4-й месяц - 30 000 руб. : 120 дней x 31 дней = 7750 руб.)	91	97	7750
8	Произведена оплата векселя, выданного в обеспечение займа	66 субсчет «Вексельные займы»	51	180 000

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществившим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Порядок отражения операций, связанных с получением займа путем выпуска и продаж/облигаций, начислением процентов и т.д., аналогичен порядку отражения соответствующих операций с векселями, выданными в обеспечение займа.

Проценты или дисконт по причитающимся к оплате облигациям учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке:

- по размещенным облигациям - организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность;
- при начислении дохода по облигациям в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациям с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним;
- начисление причитающегося дохода (процентов или дисконта) по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе операционных расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

Для облигаций, аналогично векселям, предусматриваются два способа отнесения процентов или дисконта в состав операционных расходов. При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же включены в состав операционных расходов. При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям организация-эмитент может предварительно учесть указанные суммы как расходы будущих периодов.

Проценты, начисленные по причитающимся к оплате займам и кредитам, полученным или выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, учитываются заемщиком в рублевой оценке по курсу ЦБ России, действовавшему на дату фактического начисления процентов по условиям договора, а при отсутствии официального курса - по курсу, определяемому по соглашению сторон.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости указанных выше обязательств в рубли производится по курсу ЦБ России, действующему на отчетную дату.

Курсовые разницы могут возникать начиная с момента начисления процентов по условиям договоров до их фактического погашения (перечисления), и они должны включаться в состав затрат, связанных с получением и использованием займов и кредитов.

В рассматриваемом случае курсовые разницы, возникающие при уплате процентов по займам и кредитам, признаются текущими расходами и относятся к тому периоду, в котором они произведены. Указанные выше затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются ее операционными расходами и относятся на финансовые результаты организации.

В бухгалтерском учете операции по учету курсовой разницы, возникающей при уплате процентов по займам и кредитам, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена отрицательная курсовая разница на момент уплаты процентов по краткосрочным (долгосрочным) кредитам или займам, полученным в иностранной валюте	91	66 (67)
2	Отражена положительная курсовая разница на момент уплаты процентов по краткосрочным (долгосрочным) кредитам или займам, полученным в иностранной валюте	66 (67)	91

## 5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОЦЕНТОВ, ПРИЧИТАЮЩИХСЯ К ОПЛАТЕ ПО ПОЛУЧЕННЫМ ЗАЕМНЫМ СРЕДСТВАМ

Учет расходов по займам и кредитам, используемым для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ и услуг, 668

а также для приобретения и/или строительства объектов основных средств имеет свои особенности.

**5.1. Учет затрат по заемным средствам, используемым для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей, работ, услуг**

При использовании организацией полученных заемных средств для осуществления предварительной оплаты указанных выше ценностей (работ, услуг) или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты расходы по их обслуживанию должны относиться на **увеличение дебиторской задолженности**, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и/или выдачей авансов и задатков на указанные выше цели.

После принятия к бухгалтерскому учету поступивших материально-производственных запасов (иных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг) дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражается в бухгалтерском учете в общем порядке - с отнесением указанных затрат на операционные расходы.

Например, начисленные до принятия материально-производственных запасов к учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов, включаются в состав фактических затрат на их приобретение, т.е. включаются в фактическую себестоимость запасов и отражаются по дебету счетов учета материально-производственных запасов.

Проценты по заемным средствам, начисленные после принятия материально-производственных запасов к учету, должны учитываться в составе операционных расходов. Начисление процентов по заемным средствам после принятия материально-производственных запасов к учету отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 66 или 67.

**Пример 1.** Допустим, что за счет привлеченного займа приобретаются материалы. Примем, что предварительная оплата материалов отражается на субсчете 60-2 «Расчеты по авансам выданным», а расчеты с поставщиком материалов отражаются на субсчете 60-1 «Расчеты с поставщиками» к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Также допустим, что операции по получению займа, приобретению материалов, начислению процентов за пользование займом и погашению займа разведены во времени.

№ Г/П	СОДЕРЖАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	КОРРЕСПОНДИРУЮЩИЕ СЧЕТА	
		ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1	2	3	4
1	Отражена задолженность по краткосрочному займу, полученному на приобретение материалов	51	66
2	Произведена предварительная оплата материалов за счет полученных заемных средств (включая НДС)	60-2	51
3	Начислены проценты за пользование краткосрочным займом с отнесением на увеличение дебиторской задолженности (такое отражение процентов производится до момента принятия материалов к учету)	60-2	66
4	Выплачены проценты по краткосрочному займу	66	51
5	Приняты к учету материалы по стоимости, отраженной в расчетных документах поставщика (без учета НДС)	10	60-1
6	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком материалов	19-3	60-1
7	Зачтен ранее выданный аванс при получении расчетных документов поставщика за поставленные материалы	60-1	- 60-2
8	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятым к учету материалам	68-1	19-3



1	2	3	4
9	Включены в стоимость материалов проценты, начисленные до момента принятия материалов к учету	10	60-2
10	Начислены проценты за пользование краткосрочным займом с отнесением на операционные расходы (такое отражение процентов производится после момента принятия материалов к учету)	91	66
11	Выплачены проценты по краткосрочному займу	66	51
12	Погашена задолженность по ранее полученному краткосрочному займу	66	51

## 5.2. Учет затрат по заемным средствам, используемым на приобретение и/или строительство основных средств

Согласно ПБУ 15/01 объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы отнесены к инвестиционным активам.

Установлено, что затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящимся к приобретению и/или строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации.

Если амортизация по инвестиционному активу не начисляется (например, согласно ПБУ 6/01 не амортизируются земельные участки и объекты природопользования), то затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, относятся к текущим расходам и в стоимость такого актива не включаются.

Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива производится при наличии следующих условий:

- возникновения расходов по приобретению и/или строительству инвестиционного актива;
- фактического начала работ, связанных с формированием инвестиционного актива;
- наличия фактических затрат по займам и кредитам или обязательств по их осуществлению.

При соблюдении этих условий проценты, начисленные по полученным заемным средствам, отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 66 или 67.

С первого числа месяца, следующего за месяцем принятия инвестиционного актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, затраты по полученным займам и кредитам больше не могут включаться в первоначальную стоимость инвестиционного актива. В этом случае указанные затраты относятся на текущие расходы организации включаемые в состав операционных расходов, учитываемых при формировании финансового результата организации.

Начисление процентов по заемным средствам после принятия объектов основных средств к учету должно отражаться по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 или 67. Кроме того, при прекращении работ, связанных со строительстве инвестиционного актива в течение срока, превышающего три месяца, включение затрат по полученным займам и кредитам, использованным для формирования указанного актива приостанавливается.

В соответствии с п. 28 ПБУ 15/01 во время такого перерыва затраты на заем (кредит полученный для строительства основных средств, должны включаться в состав операционных расходов организации. Такое отнесение затрат возможно только в том случае, если перерыв длится более трех месяцев.

Установлено, что не считается прекращением работ по формированию инвестиционного актива период, в котором осуществляется дополнительное согласование возникших в процессе строительства актива технических и/или организационных вопросов.

В случае если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, но на нем начат фактический выпуск продукции (выполнение работ, оказани-

ние услуг), то включение затрат по предоставленным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Пример 2. Допустим, что организация получила в банке краткосрочный кредит (сроком на четыре месяца) в сумме 240 000 руб. для строительства объекта основных средств.

Стоимость строительства объекта основных средств составляет 247 800 руб., включая НДС в сумме 37 800 руб.

Объект основных средств был построен за три месяца и принят к учету в конце третьего месяца со дня получения кредита.

По условиям кредитного договора общая сумма процентов, начисленных за пользование кредитом, должна составить 48 000 руб.

Организация ежемесячно начисляет и уплачивает проценты за пользование кредитом, начиная с момента получения кредита и до его фактического погашения..

При этом общая сумма процентов, начисленных до принятия объекта основных средств к учету, составила 36 000 руб. (3 мес. x 12 000 руб.), а после принятия объекта основных средств (далее - объект ОС) к учету - 12 000 руб. (1 мес. x 12 000 руб.).

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отражена задолженность по краткосрочному кредиту, полученному на строительство объекта ОС	51	66	240 000
2	Перечислен аванс подрядной организации * в соответствии с договором на строительство объекта ОС	60-2	51	200 000
3	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за первый месяц (такое отражение процентов производится ежемесячно до момента принятия объекта ОС к учету)	08-3	66	12 000
4	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за первый месяц (выплата производится ежемесячно по мере начисления процентов за пользование кредитом)	66	51	12 000
5	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за второй месяц	08-3	66	12 000
6	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за второй месяц	66	51	12 000
7	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за третий месяц	08-3	66	12 000
8	Выплачены проценты по краткосрочному кредиту за третий месяц	66	51	12 000
9	Отражена стоимость строительно-монтажных работ (СМР), выполненных подрядной организацией (без учета НДС)	08-3	60-1	210 000
10	Отражена сумма НДС, предъявленная подрядной организацией по выполненным СМР	19-1	60-1	37 800
11	Зачтен аванс, ранее перечисленный подрядной организацией	60-1	60-2	200 000
12	Произведена оплата выполненных СМР за вычетом ранее перечисленного аванса	60-1	51 -	47 800

1	2	3	4	5
13	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости (включая проценты по кредиту, начисленные до момента принятия объекта ОС к учету: 210 000 руб. + 36 000 руб.)	01	08-3	246 000
14	Предъявлена к вычету сумма НДС, уплаченная по принятому на учет объекту ОС	68-1	19-1	37 800
15	Начислены проценты за пользование краткосрочным кредитом за четвертый месяц (такое отражение процентов производится ежемесячно с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта ОС к учету, и до момента погашения кредита)	91-2	66	12 000
16	Выплачены проценты за пользование краткосрочным кредитом, начисленных после принятия объекта ОС к учету	66	51	12 000
17	Погашена задолженность перед банком по ранее полученному краткосрочному кредиту	66	51	240 000

Затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива не включаются, а относятся на операционные расходы.

Иногда, с учетом длительности процесса строительства объекта основных средств, организация-заемщик за счет полученных займов или кредитов может произвести краткосрочные или долгосрочные финансовые вложения.

Указанные вложения заемных средств могут осуществляться только в случае непосредственного уменьшения затрат, связанных с финансированием инвестиционного актива, например снижения цен на строительные материалы и оборудование, задержкой выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями, другими аналогичными причинами.

В этих случаях затраты по полученным займам и кредитам, связанные с приобретением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

Уменьшение затрат по займам и кредитам на величину дохода должно быть подтверждено соответствующим расчетом фактического наличия указанного дохода, которое должно быть подготовлено заемщиком.

В бухгалтерском учете общая схема операций по уменьшению затрат по займам и кредитам, связанным с приобретением инвестиционного актива, на величину дохода от временного использования заемных средств в качестве финансовых вложений может быть отражена следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена задолженность по долгосрочному кредиту, полученному на строительство объекта ОС	51	67
2	Перечислен аванс подрядной организации в соответствии с договором на строительство объекта ОС	60-2	51
3	Отражена передача части полученного кредита другой организации в виде краткосрочного займа	58	51
4	Отражен возврат другой организацией суммы ранее переданного ей займа	- 51	58
5	Получены от другой организации проценты за пользование заемными средствами	51	91

1	2	3	4
6	Отражена выплата процентов по долгосрочному кредиту, осуществленная до момента принятия объекта ОС к учету	67	51
7	Включена в состав операционных расходов сумма процентов по кредиту, равная сумме процентов, полученных по договору займа от другой организации	91	67
8	Проценты по долгосрочному кредиту, уменьшенные на сумму процентов, полученных по договору займа от другой организации, отнесены на увеличение стоимости объекта ОС	08-3	67
9	Отражена стоимость СМР, выполненных подрядной организацией (без учета НДС)	08-3	60-1
10	Отражена сумма НДС, предъявленная подрядной организацией по выполненным СМР	19-1	60-1
11	Зачтен аванс, ранее перечисленный подрядной организации	60-1	60-2
12	Произведена оплата выполненных СМР за вычетом ранее перечисленного аванса	60-1	51
13	Принят к учету законченный строительством объект ОС по первоначальной стоимости	01	08-3
14	Предъявлена к вычету сумма НДС, подлежащая налоговому вычету (по СМР и т.п.)	68-1	19-1
15	Начислены проценты за пользование долгосрочным кредитом (после принятия объекта ОС к учету)	91	67
16	Выплачены проценты по долгосрочному кредиту	67	51
17	Погашена задолженность по ранее полученному долгосрочному кредиту	67	51

В деятельности организации могут возникать случаи, когда ей не хватает заемных средств, привлеченных для приобретения инвестиционного актива, и она вынуждена приобретать объекты основных средств за счет заемных средств, полученных на другие цели.

В случаях, когда для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, начисление процентов за использование указанных заемных средств осуществляется по средневзвешенной ставке.

Величина средневзвешенной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, остающихся не погашенными в течение отчетного периода. При расчете средневзвешенной ставки из всей суммы непогашенных займов и кредитов исключаются суммы, полученные специально для финансирования инвестиционного актива. Порядок расчета средневзвешенной ставки затрат по займам и кредитам и сумм подлежащих включению в первоначальную стоимость инвестиционных активов подробно изложен в ПБУ 15/01.

Налоговые аспекты. Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам установлены ст. 269 гл. 25 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли под **долговыми обязательствами** понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Для целей налогообложения прибыли проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и/или инвестиционного) признаются расходом.

Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем):

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида отнесены к **вне-реализационным расходам** и признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены.

НК РФ установлено нормирование затрат по долговым обязательствам, учитываемым при налогообложении прибыли.

При определении расходов по долговым обязательствам ст. 269 НК РФ устанавливает два способа их принятия к учету в целях налогообложения прибыли.

Первый способ заключается в определении *среднего уровня* процентов, принимаемого за предельную величину процентов, признаваемых расходом.

Этот способ применяется в случае, когда организация получает заемные средства от нескольких заимодавцев в течение одного отчетного периода, например квартала.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных организацией по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде на сопоставимых условиях.

При определении среднего уровня процентов по межбанковским кредитам принимается во внимание информация только о межбанковских кредитах.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по долговому обязательству, выданному в том же квартале на сопоставимых условиях.

Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, отвечающие одновременно следующим критериям:

- долговые обязательства выданы в одинаковой валюте;
- долговые обязательства выданы на те же сроки;
- долговые обязательства выданы под аналогичные обеспечения;
- долговые обязательства выданы в сопоставимых объемах.

Долговые обязательства, соответствующие всем критериям сопоставимости, но принятые от разных категорий кредиторов - физических лиц или юридических лиц, считаются несопоставимыми.

Порядок определения сопоставимости по названным критериям (за исключением критерия по валюте) определяется в учетной политике организации, заявленной до начала налогового периода, исходя из принципа существенности и обычаев делового оборота.

Для определения долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, используются средства, полученные организацией от разных кредиторов одинаковой категории.

Допустим, что у организации имеются три долговых обязательства, выданных на сопоставимых условиях, в частности:

<b>ДОЛГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО</b>	<b>СУММА ОСНОВНОГО ДОЛГА (ЕД.)</b>	<b>ПРОЦЕНТНАЯ СТАВКА (%)</b>
А	100	10
Б	110	20
в.	120	30

Увеличенная на 20% процентная ставка, принимаемая за предельную величину процентов, признаваемых расходом, составит 24,7%:

$$[(100 \times 0,1 + 110 \times 0,2 + 120 \times 0,3) / (100 + 110 + 120)] \times (120 / 100).$$

Исходя из полученной процентной ставки для целей налогообложения прибыли будут приниматься расходы по долговым обязательствам А и Б - в размере фактических затрат, по долговому обязательству В - в размере 24,7%.

Разница между фактической суммой процентов и суммой процентов, учитываемой для целей налогообложения и рассчитанной исходя из ставки 5,3% (30 - 24,7) по долговому обязательству В, не уменьшает доходы организации в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Второй способ применяется при отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях.

В этом случае предельная величина процентов, признаваемых расходом для целей налогообложения, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ России, увеличенной в 1,1 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% - по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Для второго случая под ставкой рефинансирования ЦБ России понимается:

- в отношении долговых обязательств, не содержащих условия об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, - ставка рефинансирования ЦБ России, действовавшая на дату привлечения денежных средств;

- в отношении прочих долговых обязательств - ставка рефинансирования ЦБ России, действующая на дату признания расходов в виде процентов.

С 26 декабря 2005 г. учетная ставка рефинансирования, установленная Указанием ЦБ России от 23.12.2005 № 1643-У, составляет **12%**.

Например, при сохранении этой ставки в течение 2006 г. по заемным средствам, полученным и погашенным в 2006 г., предельная величина процентов, которая может быть признана расходом в целях налогообложения прибыли, составит 13,2% (12% x 1,1).

Проценты, начисленные организацией-заемщиком сверх сумм, принимаемых к расходу, в целях налогообложения прибыли не учитываются.

Для организаций, применяющих метод начисления, по договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на конец соответствующего отчетного периода.

В случае прекращения действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав соответствующих расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Для организаций, применяющих кассовый метод, проценты за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) признаются для целей налогообложения только после их фактической уплаты заемодавцу.

Порядок ведения налогового учета доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа и кредита, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам установлен ст. 328 НК РФ.

## 6. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В составе информации об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета необходимо наличие как минимум следующих данных:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность;
- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств.

По первому элементу учетной политики организация может выбрать один из следующих способов:

- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность не производится;
- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность производится (в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата задолженности остается 365 дней).

По второму элементу учетной политики организация может выбрать один из следующих способов:

- дополнительные затраты предварительно учитываются в составе дебиторской задолженности с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения заемных обязательств;
- дополнительные расходы включаются в текущие расходы в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

По третьему элементу учетной политики организация может выбрать один из следующих способов:

- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету в случае снижения цен на строительные материалы и оборудование;
- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету в случае задержки выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями;
- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету по другим аналогичным причинам.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация:

- о наличии и изменении величины задолженности по основным видам займов и кредитов;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций;
- о сроках погашения основных видов займов, кредитов и других заемных обязательств;
- о суммах затрат по займам и кредитам, включенных в операционные расходы и в стоимость инвестиционных активов;
- о величине средневзвешенной ставки займов и кредитов (при ее применении).

По статье «Займы и кредиты» раздела «Долгосрочные обязательства» показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

В случае если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, то не погашенные на конец отчетного периода их суммы отражаются по соответствующей статье в разделе «Краткосрочные обязательства».

При этом исчисление указанного срока осуществляется начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.

Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные.

Факт представления обязательств, ранее учтенных как долгосрочные, в качестве краткосрочных обязательств необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

В бухгалтерском балансе сумма задолженности организации по полученным кредитам и займам должна отражаться с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

## **7. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ**

Одним из источников формирования хозяйственных средств могут служить средства целевого финансирования, поступающие в организацию от других организаций и физических лиц, а также в виде государственной помощи и др.

Целевое финансирование, предоставляемое коммерческим организациям, признается как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). Средства целевого финансирования должны использоваться строго по их назначению.

Учет поступивших средств целевого финансирования ведется на пассивном счете 86 «Целевое финансирование».

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Расходование средств целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов» при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование капитальных и текущих расходов.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Основную часть средств целевого финансирования могут составлять, как правило, средства, получаемые коммерческой организацией в виде государственной помощи.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи для осуществления целевых расходов установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н (далее - ПБУ 13/2000).

ПБУ 13/2000 установлены следующие формы предоставляемой государственной помощи:

- субвенции и субсидии (далее субвенции и субсидии именуется бюджетные средства);
- бюджетные кредиты (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов и платежей и других обязательств), включая предоставление в виде ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другое имущество);

- прочие формы государственной помощи.

**Субвенция** - это бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на безвозмездной и безвозвратной основе на осуществление определенных целевых расходов.

**Субсидия** - это бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на условиях долевого финансирования целевых расходов.

**Бюджетный кредит** - это форма финансирования бюджетных расходов, предусматривающая предоставление средств коммерческой организации на возвратной и возмездной основе.

Для целей бухгалтерского учета поступающие бюджетные средства подразделяются на:

- средства на финансирование *капитальных расходов*, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);
- средства на финансирование *текущих расходов*. К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

Предусмотрены следующие два способа принятия к бухгалтерскому учету бюджетных средств: по мере фактического получения средств или по мере принятия решения о предоставлении средств.

При первом способе с возникновением целевого финансирования увеличиваются счета учета денежных средств, капитальных вложений и имущества в корреспонденции с кредитом счета 86 «Целевое финансирование».

В бухгалтерском учете операции по фактическому поступлению бюджетных средств отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражено фактическое поступление бюджетных средств в денежной форме для целевого финансирования текущих и/или капитальных расходов	50, 51, 52, 55	86
2	Отражено фактическое поступление бюджетных средств в виде объекта основных средств в счет целевого финансирования	08	86
3	Поступивший в счет целевого финансирования объект, основных средств принят к бухгалтерскому учету	01	08

При втором способе организация принимает бюджетные средства (включая ресурсы, отличные от денежных средств) к бухгалтерскому учету при одновременном соблюдении следующих условий:

- имеется уверенность, что условия предоставления этих средств организацией будут выполнены;
- имеется уверенность, что указанные средства будут получены.



Оба этих условия должны быть подтверждены документально.

Подтверждением первого условия могут служить заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п. Подтверждением второго условия могут служить утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

При втором способе предоставляемые бюджетные средства отражаются в бухгалтерском учете как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам. Возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам отражается в учете по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». По мере фактического получения бюджетных средств на соответствующие суммы уменьшают задолженность и увеличивают счета учета денежных средств, капитальных вложений и т.д.

В бухгалтерском учете рассмотренные выше операции отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность по бюджетным средствам, предназначенным для целевого финансирования текущих и/или капитальных расходов, на дату принятия решения о предоставлении средств	76	86
2	Отражено фактическое поступление бюджетных средств в денежной форме для целевого финансирования текущих и/или капитальных расходов	50, 51, 52,55	76
3	Отражено фактическое поступление бюджетных средств в виде имущества, отличного от денежных средств, в счет целевого финансирования (например, поступление объектов основных средств)	08	76

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования отражается как увеличение финансовых результатов организации.

Суммы бюджетных средств, признанные в бухгалтерском учете организации в качестве доходов на счете учета финансовых результатов, отражаются в составе внереализационных доходов как активы, полученные безвозмездно.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов сумма бюджетных средств, направленная коммерческой организацией на финансирование расходов, отражается на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование».

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2), списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по основным средствам - по мере начисления амортизации;
- по оборотным активам (материалам и др.) - по мере списания на счета учета затрат на производство.

Списание бюджетных средств со счета учета целевого финансирования производится на систематической основе.

В соответствии с ПБУ 13/2000 порядок списания бюджетных средств зависит от целей предоставления бюджетных средств и осуществляется в разрезе соответствующих расходов.

Суммы бюджетных средств на финансирование капитальных расходов списываются на протяжении срока полезного использования внеоборотных активов, подлежащих согласно действующим правилам амортизации.

При этом целевое финансирование учитывается в качестве доходов будущих периодов при вводе объектов внеоборотных активов в эксплуатацию с последующим отнесением в течение срока полезного использования объектов внеоборотных активов в размере начисленной амортизации на финансовые результаты организации как внереализационные доходы.

Операции по списанию бюджетных средств, предназначенных для финансирования капитальных расходов, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность по бюджетным средствам, предназначенным для целевого финансирования капитальных расходов	76	86
2	Отражено фактическое поступление бюджетных средств для целевого финансирования капитальных расходов	51	76
3	Отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам поставщика (включая НДС)	08	60
4	Произведена оплата поставщику за объект ОС (включая НДС)	60	51 *
5	Объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости	01	08
6	Полученные бюджетные средства отнесены на доходы будущих периодов (с учетом НДС) - в момент принятия объекта ОС к бухгалтерскому учету	86	98-2
7	Начислена амортизация объекта ОС	20	02
8	Одновременно с начислением амортизации: включена в состав внереализационных доходов организации часть бюджетных средств (в сумме начисленной амортизации и т.д. в течение всего срока полезного использования объекта ОС)	98-2	91

Суммы бюджетных средств на финансирование текущих расходов списываются в периоды признания расходов, на финансирование которых они предоставлены.

При этом целевое финансирование признается в качестве доходов будущих периодов в момент принятия к учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и осуществления других расходов аналогичного характера с последующим отнесением на доходы отчетного периода при отпуске материально-производственных запасов на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), при начислении оплаты труда и осуществлении других расходов аналогичного характера.

В бухгалтерском учете операции по списанию бюджетных средств, предназначенных для финансирования текущих расходов, могут быть отражены следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена задолженность по бюджетным средствам, предназначенным для целевого финансирования текущих расходов	76	86
2	Отражено фактическое поступление бюджетных средств для целевого финансирования текущих расходов	51	76
3	Отражена стоимость приобретенных материалов согласно расчетным документам поставщика (включая НДС)	10	60

1	2	3	4
4	Полученные бюджетные средства отнесены на доходы будущих периодов (с учетом НДС) - в момент принятия материалов к учету	86	98-2
5	Произведена оплата поставщику за материалы (включая НДС)	60	51
6	Материалы отпущены в производство	20	10
7	Одновременно на момент отпуска материалов в производство: включена в состав внереализационных доходов организации часть бюджетных средств (в сумме, равной стоимости отпущенных в производство материалов)	98-2	91

Налоговые аспекты. Для целей налогообложения основные средства, приобретенные (созданные) с использованием бюджетных средств целевого финансирования (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств), не включаются в состав амортизируемого имущества. Таким образом, начисленная для целей бухгалтерского учета амортизация этих основных средств для целей налогообложения прибыли не учитывается.

Для целей налогообложения налогом на прибыль сумма полученных организацией бюджетных средств учитывается одновременно на дату фактического поступления этих средств.

В соответствии с Методическими рекомендациями по НДС не учитываются при определении налоговой базы (т.е. не облагаются налогом на добавленную стоимость) бюджетные средства, полученные организациями на возвратной и безвозвратной основе из бюджетов различных уровней на финансирование целевых программ и мероприятий, если указанные средства не связаны с реализацией товаров (работ, услуг).

Приобретаемое имущество (работы, услуги) за счет средств целевого бюджетного финансирования оплачиваются с учетом НДС, который вычету (возмещению) не подлежит. Суммы НДС в данном случае на затраты производства и обращения не относятся, а покрываются за счет бюджетных источников.

Таким образом, в данном случае суммы НДС, предъявленные организации либо фактически уплаченные при приобретении имущества, учитываются в его стоимости.

По окончании отчетного года или по истечении периода, в течение которого суммы бюджетных средств для целевого финансирования должны были быть израсходованы, остаток средств на счете 98 «Доходы будущих периодов» списывается в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В ряде случаев полученные бюджетные средства (например, при их нецелевом использовании) подлежат возврату.

Порядок отражения в бухгалтерском учете возврата бюджетных средств установлен нормами ПБУ 13/2000, согласно которым в случае возврата бюджетных средств, полученных в отчетном году, организации необходимо сделать в учете исправительные (сторнировочные) записи:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Сторнирована сумма полученных бюджетных средств, ранее включенная в состав доходов будущих периодов	<i>Б1</i>	<i>III</i>
2	Сторнирована часть бюджетных средств, ранее включенная в состав внереализационных доходов (например, в сумме, равной стоимости ранее отпущенных в производство материалов)	<i>III</i>	<i>III</i>
3	Отражен возврат бюджетных средств	" 86	51

Бюджетные кредиты, предоставляемые организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении государственной помощи:

- характер и величина бюджетных средств» признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;
- не выполненные по состоянию на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и условные активы.

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 № 60н.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 92н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
7. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
9. Федеральный закон от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе».
10. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с учетом последующих изменений и дополнений).
11. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

## Глава 16. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Для успешного ведения финансово-хозяйственной деятельности каждая организация должна обладать материальными ценностями, денежными средствами и иными активами, совокупность которых принято называть *капиталом* организации.

Источниками формирования совокупности имущества или хозяйственных средств организации по их принадлежности и целевому назначению являются собственные источники и заемные источники.

Учет заемных источников (кредиты, займы, выданные заемные обязательства) и целевого финансирования подробно изложен в гл. 15.

Собственные источники формирования хозяйственных средств составляют собственный капитал организации.

В *составе собственного капитала организации* должны учитываться уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал и нераспределенная прибыль.

### 1. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Уставный капитал представляет собой стартовый капитал, который вносится при создании организации его учредителями (участниками) для обеспечения первоначальной производственной деятельности организации с целью получения в дальнейшем прибыли от этой деятельности.

Учредителями (участниками) организации могут быть юридические и/или физические лица.

В соответствии с действующим законодательством РФ и в зависимости от организационно-правовой формы организации уставный капитал может иметь форму:

- складочного капитала - в полном товариществе и товариществе на вере;
- паевого фонда - в производственных кооперативах;
- уставного фонда - в государственных и муниципальных унитарных предприятиях;
- уставного капитала - в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью.

**Складочный капитал** *овармществ* составляется из вкладов его участников.

**Паевой фонд** производственных кооперативов составляется из имущественных паевых взносов его членов.

**Уставный фонд** государственных и муниципальных унитарных предприятий составляется из внеоборотных и оборотных активов, выделенных им государством (Российской Федерацией), субъектом РФ или муниципальным образованием (органом).

**Уставный капитал** акционерного общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

**Уставный капитал** общества с ограниченной ответственностью составляется из номинальной стоимости долей его участников.

В обобщенном виде **уставный капитал** - это совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации, зафиксированная в учредительных документах.

Порядок формирования уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) регулируется законодательством РФ и учредительными документами организации.

По действующему законодательству вклады в уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд) могут быть внесены в денежной форме и/или путем внесения имущества (материалов, объектов основных средств и т.д.), нематериальных активов и имущественных прав.

Для целей бухгалтерского учета стоимость имущества, нематериальных активов и имущественных прав, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

При этом следует иметь в виду, что законодательством РФ в той или иной степени оговаривается необходимость сопоставления стоимостной оценки вносимого имущества с уровнем рыночных цен на аналогичную продукцию.

Например, установлено, что при согласованной стоимости вносимого в общество имущества, превышающей 200 минимальных размеров оплаты труда (20 000 руб.), обязательно привлечение независимого оценщика.

В случае внесения в уставный капитал общества неденежных вкладов участники общества и независимый оценщик в течение трех лет с момента государственной регистрации общества или соответствующих изменений в уставе общества солидарно несут при недостаточности имущества общества субсидиарную ответственность по его обязательствам в размере завышения стоимости неденежных вкладов.

Для целей бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 полученные от учредителей (участников) организации вклады в уставный капитал не признаются доходами организации.

Учет и обобщение информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал».

На данном счете осуществляется учет вкладов учредителей (участников) организации и акций акционерного общества по их первоначальной (номинальной) стоимости.

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), а также в случаях их увеличения и уменьшения лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Документы о внесенных в учредительные документы изменениях в связи с увеличением или уменьшением уставного капитала, а также документы, подтверждающие увеличение или уменьшение уставного капитала организации, должны быть представлены в орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц.

Порядок регистрации юридических лиц при их создании, порядок регистрации изменений, вносимых в учредительные документы организаций, и др. регламентируется Федеральным законом от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в уставный капитал учитываются на счете 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»).

Для учета операций по формированию уставного фонда унитарного предприятия также применяется субсчет 75-1 к счету 75 «Расчеты с учредителями». Применительно к унитарным предприятиям субсчет 75-1 именуется «Расчеты по выделенному имуществу».

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, и фактическая задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю величину уставного капитала, объявленную в учредительных документах.

При фактическом поступлении денежных сумм в счет уставного капитала производятся записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При внесении материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) в счет уставного капитала производятся записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.).

Поступающие в счет вклада в уставный капитал основные средства и нематериальные активы предварительно отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», а при их принятии к бухгалтерскому учету списываются со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы».

Налоговые аспекты. Налоговым кодексом РФ установлено, что стоимость вкладов (денежных средств, имущества, нематериальных активов и т.д.), поступающих от учредителей (участников) в счет вклада в уставный капитал организации, не признается доходом организации и не облагается налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Для целей налогового учета имущество и нематериальные активы, полученные в виде вклада в уставный капитал организации, в целях налогообложения прибыли принимаются по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве вклада в уставный капитал имущества и нематериальных активов.

Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество и нематериальные активы с учетом дополнительных расходов, которые при таком внесении (вкладе) осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве вклада в уставный капитал.

Остаточная стоимость применяется по отношению к основным средствам и нематериальным активам, получаемым в счет вклада в уставный капитал организации.

Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества или какой-либо его части, то стоимость этого имущества либо его части признается равной нулю.

При внесении имущества физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации, начисленной в целях налогообложения прибыли в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона. При этом указанная стоимость (остаточная стоимость) не может быть выше рыночной стоимости этого имущества, подтвержденной независимым оценщиком, действующим в соответствии с законодательством указанного государства.

Стоимость имущества, полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества в виде вклада в уставный капитал организации, признается по стоимости (остаточной стоимости) имущества, определяемой на дату приватизации по правилам бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи имущества и нематериальных активов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную по ним к вычету.

Применительно к материально-производственным запасам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере всей суммы, ранее предъявленной к вычету.

Применительно к основным средствам и нематериальным активам у передающей организации подлежит восстановлению НДС в размере суммы, пропорциональной их остаточной стоимости.

Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором имущество и нематериальные активы были переданы другой организации в качестве вклада в уставный капитал.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемого имущества и нематериальных активов и подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача указанного имущества и нематериальных активов.

Суммы НДС, которые восстанавливаются передающей организацией, подлежат вычетам у организации, получившей в качестве вклада в уставный капитал имущество и нематериальные активы, при условии использования полученного имущества и нематериальных активов для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения налогом на добавленную стоимость.

Вычеты указанных сумм НДС производятся принимающей организацией после принятия на учет имущества и нематериальных активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал организации.

Суммы НДС, подлежащие налоговому вычету у принимающей организации, отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

В качестве примера рассмотрим отражение в бухгалтерском учете операций по поступлению от двух учредителей соответственно объекта основных средств и материалов в счет вклада в уставный капитал организации, по которым до их передачи было осуществлено восстановление НДС, ранее предъявленного к вычету:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие СЧЕТА	
		Дебет	Кредит
1	Объявлен уставный капитал организации, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
Поступление объекта основных средств			
2	Отражена стоимость объекта ОС, поступившего в счет вклада в уставный капитал от организации-учредителя 1	08-4	75-1
3	Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией 1 и указанная в документах по передаче объекта ОС	19-1	75-1
4	Принят к учету по первоначальной стоимости объект ОС, поступивший в счет вклада в уставный капитал организации	01	08-4
5	Предъявлена к вычету сумма НДС по полученному объекту ОС	68-1	19-1
Поступление материалов			
6	Приняты к учету по фактической себестоимости материалы, поступившие в счет вклада в уставный капитал от организации-учредителя 2:	10	75-1
7	Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией 2 и указанная в документах по передаче объекта ОС	19-3	75-1
8	Предъявлена к вычету сумма НДС по полученным материалам	68-1	19-3

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю (участнику).

Счет 80 также применяется для обобщения информации о состоянии и движении вкладов в общее имущество по договору простого товарищества. В этом случае счет 80 именуется «Вклады товарищей» (учет операций по договору простого товарищества подробно изложен в гл. 12).

### 1.1. Учет уставного капитала акционерного общества

**Акционерным обществом** (далее - общество) признается коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательственные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу.



Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Формирование уставного капитала акционерных обществ осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

Акционерные общества (далее - АО) могут быть открытыми или закрытыми, что отражается в их уставах и фирменном наименовании.

*Открытым АО* признается общество, акции которого распределяются среди неограниченного круга лиц путем открытой подписки на выпускаемые акции или путем их свободной продажи в порядке, установленном законодательством РФ. Открытое общество вправе проводить закрытую подписку на выпускаемые им акции, за исключением случаев, когда возможность проведения закрытой подписки ограничена уставом общества или требованиями правовых актов РФ. Число акционеров открытого общества не ограничено.

*Закрытым АО* признается общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного, заранее определенного круга лиц. Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц. Число акционеров закрытого общества не должно превышать пятидесяти.

Создание общества путем учреждения осуществляется по решению учредителей (учредителя). Учредителями общества могут быть граждане и/или юридические лица, принявшие решение об его учреждении. Решение об учреждении общества принимается учредительным собранием. В случае учреждения общества одним лицом решение о его учреждении принимается этим лицом единолично.

Решение об учреждении общества, утверждении его устава и утверждении денежной оценки ценных бумаг, других вещей или имущественных прав либо иных прав, имеющих денежную оценку, вносимых учредителем в оплату акций общества, принимается учредителями единогласно.

Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами.

*Акция* - это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Акции удостоверяют обязательственные права учредителей общества (акционеров) по отношению к обществу.

Минимальная величина уставного капитала открытого АО должна составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, а закрытого АО - не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации акционерного общества.

Размер уставного капитала акционерного общества с долевым участием иностранных инвесторов должен составлять не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества, независимо от типа акционерного общества.

При учреждении общества все его акции должны быть размещены среди учредителей.

Размещение акций при учреждении общества осуществляется путем их приобретения учредителями или распределения среди учредителей этого общества. Оплата акций общества при его учреждении производится его учредителями по цене не ниже номинальной стоимости этих акций.

Уставный капитал акционерного общества, зафиксированный в учредительных документах, к моменту государственной регистрации общества должен быть оплачен не менее чем на 50%, а оставшаяся часть - в течение года после государственной регистрации. До i оплаты 50% акций акционерного общества, распределенных среди его учредителей, общество не вправе совершать сделки, не связанные с учреждением общества.

Законодательно установлено, что все акции общества являются именными ценными бумагами. Изменения, внесенные Федеральным законом от 28.12.2002 № 185-ФЗ в ст. 2 Федерального закона от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг», не допускают выпуск акций общества на предъявителя.

Акции, являясь именными эмиссионными ценными бумагами, могут выпускаться только в бездокументарной форме, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

Акции общества, в свою очередь, могут быть привилегированными и простыми (обыкновенными) акциями.

Установлено, что общество размещает обыкновенные акции и вправе размещать один или несколько типов привилегированных акций.

**Обыкновенная (простая) именная акция** - это акция, дающая право ее владельцу на получение дивидендов из части прибыли, оставшейся после выплаты дивидендов обладателям привилегированных акций, а в случае ликвидации общества - право на получение части его имущества.

Каждая обыкновенная акция общества предоставляет акционеру - ее владельцу одинаковый объем прав. Обыкновенные акции дают его собственнику право голоса на общем собрании акционеров. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций общества должна быть одинаковой.

**Привилегированная именная акция** - это акция, дающая ее собственнику преимущество перед держателями простых акций при распределении дивидендов и имущества, акционерного общества при его ликвидации. Привилегированные акции не дают их собственнику право голоса на общем собрании акционеров, но приносят ему фиксированные дивиденды вне зависимости от величины прибыли, полученной акционерным обществом за конкретный период.

Привилегированные акции общества одного типа предоставляют акционерам - их владельцам одинаковый объем прав и имеют одинаковую номинальную стоимость. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25% от уставного капитала общества.

Учет акций акционерного общества по их номинальной стоимости осуществляется на счете 80 «Уставный капитал».

При создании акционерного общества по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» принимается на учет сумма задолженности учредителей по оплате акций.

Оплата акционерами стоимости выкупаемых акций отражается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Если в счет оплаты акций акционеры передают основные средства, нематериальные активы, материальные и иные ценности, то эти операции отражаются по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции с дебетом счетов по учету имущества (счета 08 «Внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.).

Поступающие в счет оплаты акций основные средства и нематериальные активы предварительно отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1).

Далее основные средства и нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету в общепринятом порядке, что отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Принятие к бухгалтерскому учету остальных видов имущества, поступивших в счет оплаты акций, отражается по дебету счетов учета имущества в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1).

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между акционерами.

Возможны увеличение или уменьшение уставного капитала акционерного общества после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Уставный капитал 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 путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций отражается в учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал».

Уставный капитал общества может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем приобретения части акций у акционеров в целях сокращения их общего количества.

Уменьшение уставного капитала общества путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена уставом общества.

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.

Общество не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала общества путем приобретения части размещенных акций в целях сокращения их общего количества, если номинальная стоимость акций, оставшихся в обращении, станет ниже минимального размера уставного капитала, предусмотренного законодательством РФ,

В течение 30 дней от даты принятия решения об уменьшении своего уставного капитала общество обязано письменно уведомить об уменьшении уставного капитала общества и о его новом размере кредиторов общества, а также опубликовать в печатном издании, предназначенном для публикации данных о государственной регистрации юридических лиц, сообщение о принятом решении.

Уменьшение уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций отражается в учете по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции с дебетом счета 80 «Уставный капитал».

Уменьшение уставного капитала за счет аннулирования собственных выкупленных акций отражается в учете по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)».

Акционерные общества могут выкупать у акционеров собственные акции с целью их дальнейшей перепродажи или: аннулирования.

Обобщение информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных обществом у акционеров, осуществляется на счете 81 «Собственные акции (доли)».

Выкуп акционерным обществом у акционера принадлежащих ему акций отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств.

Приобретение и реализация обществами собственных акций отражаются в учете в сумме фактических затрат и доходов независимо от их номинальной стоимости.

Аннулирование выкупленных собственных акций отражается по кредиту счета 81 «Собственные акции (доли)» и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур.

Возникающая при этом на счете 81 «Собственные акции (доли)» разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Общая последовательность операций по выкупу и аннулированию собственных акций отражается в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров	" 81	51

1	2	3	4
2	Отражено уменьшение уставного капитала общества за счет аннулирования выкупленных собственных акций	80	81
3	Списана отрицательная разница между номинальной стоимостью выкупленных акций и фактическими затратами на их выкуп	91	81

Для целей налогового учета возникающие разницы не учитываются при налогообложении прибыли, т.е. не могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

В случае выкупа собственных акций с целью дальнейшей их перепродажи общая последовательность операций отразится в учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Приняты к учету собственные акции, выкупленные у акционеров	81	51
2	Проданы акции, выкупленные у акционеров	51	91 ?
3	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи собственных акций, выкупленных у акционеров	91	99

Приобретение и реализация собственных акций отражаются в учете по тем же правилам, что и приобретение и реализация акций сторонних организаций, т.е. в сумме фактических затрат и доходов независимо от их номинальной стоимости.

В случаях, когда в учреждении акционерного общества участвуют иностранные лица, оплата акций может производиться в иностранной валюте.

В этих случаях при формировании уставного капитала могут возникать курсовые разницы.

Порядок учета курсовой разницы, возникающей при формировании уставного капитала организации, определен нормами ПБУ 3/2000.

*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 ЦБ России на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

Положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 63 «Добавочный капитал». Отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» и дебету счета 83 «Добавочный капитал».

Операции, отражающие возникновение курсовой разницы при оплате акций в иностранной валюте, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена сумма задолженности по оплате акций иностранным учредителем по курсу ЦБ России на дату учреждения организации - акционерного общества	75-1	80
2	Отражена оплата акций иностранным учредителем по курсу ЦБ России на дату поступления оплаты	52	75-1
3	Отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации	75-1	83
4	Отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации	83 \-	75-1

Акционерное общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов, в случае если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала.

Под *стоимостью чистых активов* акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету.

Оценка стоимости чистых активов акционерных обществ осуществляется в порядке, установленном совместным приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 № 10н/03-6/пз.

Оценка имущества, средств в расчетах и других активов и пассивов акционерного общества должна производиться с учетом требований положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и других нормативных правовых актов по бухгалтерскому учёту.

По данным бухгалтерской отчетности для оценки стоимости чистых активов акционерного общества составляется «Расчет оценки стоимости чистых активов акционерного общества», представленный на следующей странице.

В состав *активов*, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, НДС по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением суммы фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав *пассивов*, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;

- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

- кредиторская задолженность;

- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

- резервы предстоящих расходов и прочие краткосрочные обязательства.

С 2003 г. в расчете оценки стоимости чистых активов участвуют суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Их включение в расчет обусловлено введением ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Основные нормы ПБУ 18/02 и их применение в бухгалтерском учете подробно изложены в гл. 14. Здесь же отметим, что отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе по строке 145 в составе внеоборотных активов, а отложенные налоговые обязательства - по строке 515 в составе долгосрочных Обязательств.

Оценка стоимости чистых активов производится акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты.

Информация о стоимости чистых активов должна раскрываться в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности акционерных обществ.

Уменьшение уставного капитала акционерного общества с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации отражается в учете по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если стоимость чистых активов акционерного общества оказывается меньше установленной величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

**Расчет оценки стоимости чистых активов акционерного общества**

Наименование показателей	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>1. АКТИВЫ</b>			
1. Нематериальные активы			
2. Основные средства			
3. Незавершенное строительство			
4. Доходные вложения в материальные ценности			
5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения <sup>1</sup>			
6. Прочие внеоборотные активы <sup>2</sup>			
7. Запасы			
8. Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
9. Дебиторская задолженность <sup>3</sup>			
10. Денежные средства			
11. Прочие оборотные активы			
<b>12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1-11)</b>			
<b>II. ПАССИВЫ</b>			
13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам			
14. Прочие долгосрочные обязательства <sup>4,5</sup>			
15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам			
16. Кредиторская задолженность			
17. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов			
18. Резервы предстоящих расходов			
19. Прочие краткосрочные обязательства <sup>5</sup>			
<b>20. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13-19)</b>			
<b>21. Стоимость чистых активов акционерного общества (итого активы, принимаемые к расчету (стр. 12) минус итог пассивы, принимаемые к расчету (стр. 20))</b>			

*Примечания:*

<sup>1</sup> За исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров.

<sup>2</sup> Включая величину отложенных налоговых активов.

<sup>3</sup> За исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

<sup>4</sup> Включая величину отложенных налоговых обязательств.

<sup>5</sup> В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

**1.2. Учет уставного капитала общества с ограниченной ответственностью**

**Обществом с ограниченной ответственностью 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.**

Формирование уставного капитала общества с ограниченной ответственностью осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Если общество учреждается одним лицом, учредительным документом общества является устав, утвержденный этим лицом. В случае увеличения числа участников общества до двух и более между ними должен быть заключен учредительный договор.

Учредительный договор и устав общества являются учредительными документами общества. Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости долей его участников.

Размер уставного капитала общества должен быть не менее стократной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. Размер уставного капитала и номинальная стоимость долей участников общества определяются в рублях.

Доля каждого участника общества определяется в процентах или в виде дроби и должна соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли и уставного капитала общества. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

Каждый участник общества должен полностью внести свой вклад в уставный капитал общества в течение срока, который определен учредительным договором и который не может превышать одного года с момента государственной регистрации общества.

На момент государственной регистрации общества его уставный капитал должен быть оплачен учредителями не менее чем на 50%.

Вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Согласованная денежная оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества, вносимых участниками общества, утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками общества единогласно.

Учет поступления денежных и неденежных вкладов в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью (далее - УК общества) осуществляется в том же порядке и на тех же счетах, что и при формировании уставного капитала акционерного общества.

В общем случае операции по поступлению вкладов в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Объявлен УК общества, зафиксированный в учредительных документах	75-1	80
2	Отражена стоимость объекта основных средств, поступившего в счет вклада в УК общества Далее: принят к учету объект основных средств, полученный в счет вклада в УК общества	08-4 01	75-1 08-4
3	Отражена стоимость объекта нематериальных активов, поступившего в счет вклада в УК общества Далее: принят к учету объект нематериальных активов, полученный в счет вклада в УК общества	08-5 04	75-1 08-5
4	Отражена стоимость материалов, поступивших в счет вклада в УК общества	10	75-1
5	Отражена стоимость животных на выращивании и откорме, поступивших в счет вклада в УК общества	11	75-1
6	Отражена стоимость товаров, поступивших в счет вклада в УК общества	41	75-1
7	Отражено поступление в кассу наличных денежных средств, внесенных участниками в счет вклада в УК общества	50	75-1

1	2	3	4
8	Отражено поступление на расчетный счет денежных средств, внесенных участниками в счет вклада в УК общества	51	75-1
9	Отражено поступление на валютный счет денежных средств, внесенных участниками в счет вклада в УК общества	52	75-1

УК общества может быть увеличен или уменьшен. Увеличение уставного капитала общества допускается только после его полной оплаты.

Увеличение УК общества осуществляется по решению общего собрания участников общества, принятому большинством не менее двух третей голосов от общего числа голосов участников общества, если необходимость большего числа голосов для принятия такого решения не предусмотрена уставом общества.

Увеличение УК общества может осуществляться за счет:

- имущества общества;
- дополнительных вкладов участников общества;
- вкладов третьих лиц, принимаемых в общество.

Увеличение размеров УК общества за счет его имущества может производиться за счет средств добавочного капитала (счет 83) или чистой прибыли, включая прибыль, направленную на эти цели из доходов участников (счет 84).

При увеличении УК общества за счет его имущества должна пропорционально увеличиваться номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров их долей.

Увеличение УК общества во втором и третьем случаях отражается записями по кредиту счета 75 и дебету счетов учета денежных средств и имущества (50, 51, 52, 08, 10 и др.) и одновременно по дебету счета 75 и кредиту счета 80.

Уменьшение УК общества может осуществляться путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества в уставном капитале общества и/или погашения долей, выкупленных обществом.

Уменьшение УК общества путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества должно осуществляться с сохранением размеров долей всех участников общества.

Общество не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше минимального размера уставного капитала, определенного Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» на дату представления документов для государственной регистрации соответствующих изменений в уставе общества.

Уменьшение УК общества путем погашения долей, выкупленных обществом, отражается в учете аналогично уменьшению уставного капитала акционерного общества путем аннулирования выкупленных собственных акций:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Приняты к учету доли, выкупленные у участников общества	81	51
2	Отражено уменьшение уставного капитала за счет погашения выкупленных долей	80	81
3	Списана отрицательная разница между номинальной стоимостью выкупленных долей и фактическими затратами на их выкуп	91	81

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объ-



явить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

Стоимость чистых активов общества оценивается по данным бухгалтерского учета в порядке, устанавливаемом Министерством финансов РФ.

Порядок оценки стоимости чистых активов обществ с ограниченной ответственностью в настоящее время отсутствует. На наш взгляд, до выхода указанного порядка можно руководствоваться порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, изложенным в п. 1.1 настоящей главы.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» на дату государственной регистрации общества, общество подлежит ликвидации.

### 1.3. Учет уставного фонда унитарного предприятия

**Унитарным предприятием** признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на имущество, закрепленное за ней собственником.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество унитарного предприятия принадлежит на праве собственности государству (Российской Федерации), субъекту Российской Федерации или муниципальному образованию. Формирование уставного фонда унитарных предприятий осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».

Учредительным документом унитарного предприятия является его устав. Устав унитарного предприятия утверждается уполномоченными государственными органами РФ, государственными органами субъекта РФ или органами местного самоуправления.

Уставный фонд государственного или муниципального унитарного предприятия может формироваться за счет денег, а также ценных бумаг, других вещей, имущественных прав и иных прав, имеющих денежную оценку, и его размер определяется в рублях.

Размер уставного фонда *государственного* унитарного предприятия должен, составлять не менее чем 5000 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату его государственной регистрации.

Размер уставного фонда *муниципального* унитарного предприятия должен составлять не менее чем 1000 минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату его государственной регистрации.

Уставный фонд государственного или муниципального унитарного предприятия должен быть полностью сформирован собственником его имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации такого предприятия.

Имущество, передаваемое унитарным предприятиям, принадлежит им на праве хозяйственного ведения или на праве оперативного управления, является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками унитарного предприятия.

Для учета операций по формированию уставного фонда унитарного предприятия также применяется субсчет 75-1 к счету 75 «Расчеты с учредителями», который применительно к унитарным предприятиям именуется как субсчет 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

На этом субсчете унитарные предприятия учитывают расчеты с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Регистрация уставного фонда унитарного предприятия отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету субсчета 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Учетные записи по субсчету 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу» производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью:

№ П/П	СОДЕРЖАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	КОРРЕСПОНДИРУЮЩИЕ СЧЕТА	
		Дебет	Кредит
1	Определено имущество, причитающееся унитарному предприятию от государственного (муниципального) органа в соответствии с учг	75-1	80
2	Остаток объекта основных средств, полученного унитарным предприятием от государственного (муниципального) органа i Далее: принят к учету объект основных средств, полученный от государственного (муниципального) органа	08-4  01	75-1  08-4
3	<b>ТО ЖЕ</b> , при получении объекта нематериальных активов	08-5 04	75-1 08-5
4	Отражена стоимость оборудования к установке, полученного унитарным предприятием от государственного (муниципального) органа	07	75-1
5	То же, при получении сырья и материалов	10	75-1
6	То же, при получении животных на выращивании и откорме	11	75-1
7	То же, при получении товаров	41	75-1
8	То же, при получении денежных средств в кассу, на расчетный или валютный счет	50, 51, 52	75-1

Если передача имущества (например, объекта основных средств) в хозяйственное ведение (оперативное управление) осуществляется сверх суммы уставного фонда унитарного предприятия, определенного учредительными документами, то такая операция отражается в бухгалтерском учете следующими проводками (приведенные проводки применяются в том случае, когда уставный фонд унитарного предприятия не был увеличен в установленном законодательством порядке):

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражена стоимость объекта основных средств, подлежащая получению унитарным предприятием сверх суммы уставного фонда, определенного учредительными документами	75-1	84
2	Отражена стоимость объекта основных средств, полученного унитарным предприятием сверх суммы установленного уставного фонда	08-4	75-1
3	Принят к учету объект основных средств, полученный от государственного (муниципального) органа сверх суммы установленного уставного фонда	01	08-4

По решению государственного (муниципального) органа уставный фонд унитарного предприятия может быть увеличен или уменьшен.

Увеличение уставного фонда унитарного предприятия осуществляется в установленном законодательством порядке на основании решения государственного (муниципального) органа.

Увеличение уставного фонда допускается только после его формирования в полном объеме, в том числе после передачи государственному или муниципальному унитарному предприятию недвижимого и иного имущества.

Увеличение уставного фонда унитарного предприятия может быть произведено за счет дополнительной передачи ему имущества или за счет доходов, полученных им в результате своей деятельности.

Решение об увеличении уставного фонда государственного или муниципального предприятия может быть принято собственником его имущества только на основании данных утвержденной годовой бухгалтерской отчетности такого предприятия за истекший финансовый год.

В то же время размер уставного фонда государственного или муниципального предприятия с учетом размера его резервного фонда не может превышать стоимость чистых активов такого предприятия.

Увеличение уставного фонда предприятия за счет дополнительной передачи ему имущества отражается в учете по кредиту счета 80 «Уставный капитал» и дебету субсчета 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу».

Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия осуществляется в установленном законодательством порядке на основании решения государственного (муниципального) органа. Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия может быть произведено за счет изъятия имущества. Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия производится органом, принявшим решение о его создании.

Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия за счет изъятия государственным (муниципальным) органом имущества отражается в учете по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту субсчета 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу». Непосредственное изъятие имущества у унитарного предприятия отражается по дебету субсчета 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу» и кредиту счетов учета денежных средств и имущества.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Уменьшен уставный фонд унитарного предприятия на сумму денежных средств и/или имущества, изъятая государственным (муниципальным) органом	80	75-1
2	Отражено изъятие объекта основных средств государственным (муниципальным) органом	75-1	01
3	То же, при изъятии объекта нематериальных активов	75-1	04
4	То же, при изъятии оборудования к установке	75-1	07
5	То же, при изъятии сырья и материалов	75-1	10
6	То же, при изъятии животных на выращивании или откорме	75-1	11
7	То же, при изъятии товаров	75-1	41
8	То же, при изъятии денежных средств	75-1	50, 51, 52

Изъятие имущества, полученного сверх суммы установленного уставного фонда унитарного предприятия, отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Уставный фонд государственного или муниципального предприятия не может быть уменьшен, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше указанного выше минимального размера уставного фонда.

Если по окончании финансового года стоимость чистых активов государственного (муниципального) предприятия окажется меньше размера его уставного фонда, собственник имущества такого предприятия обязан принять решение об уменьшении размера уставного фонда государственного (муниципального) предприятия до размера, не превышающего стоимости его чистых активов.

Если по окончании финансового года стоимость чистых активов государственного (муниципального) предприятия окажется меньше установленного минимального размера уставного фонда и в течение трех месяцев стоимость чистых активов не будет восстановлена до минимального размера уставного фонда, собственник имущества государственного (муниципального) предприятия должен принять решение о ликвидации или реорганизации такого предприятия.

Стоимость чистых активов государственного (муниципального) предприятия определяется на основании данных бухгалтерской отчетности в порядке, установленном нормативными правовыми актами РФ.

В заключение отметим, что в пассиве баланса по разделу «Капитал и резервы» (строка 410 «Уставный капитал») показывается в соответствии с учредительными документами величина уставного (складочного) капитала организации, а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям - величина их уставного фонда (сальдо счета 80).

В этом же разделе после строки 410 по статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров» показываются фактические затраты организации по выкупу собственных акций и долей (сальдо счета 81).

## 2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Резервный капитал создается для покрытия убытков организации, а также погашения облигаций организации и выкупа собственных акций в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для иных целей.

Создание резервного капитала организации осуществляется в соответствии с законодательством РФ и учредительными документами организации. Образование резервного капитала организации осуществляется за счет чистой прибыли организации.

Такие организации, как общества с ограниченной ответственностью и унитарные предприятия, могут создавать или не создавать резервный капитал (резервный фонд - для унитарных предприятий).

Эти организации могут создавать резервный капитал (фонд) в порядке и в размерах, которые предусмотрены их уставами.

Создание резервного капитала в обязательном порядке предусмотрено только для акционерных обществ.

Установлено, что акционерные общества создают резервный капитал в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала.

При этом верхняя граница резервного капитала акционерного общества может быть больше 5% от его уставного капитала, так как нормативными документами ограничение верхней границы не предусмотрено.

Резервный капитал акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества.

Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5% от ежегодной чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли организации отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование средств резервного капитала, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год, отражается по дебету счета 82-«Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)».

Использование средств резервного капитала, направляемых на погашение облигаций акционерного общества, отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или счетом 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» применяется при погашении облигаций акционерного общества, выпущенных для привлечения: краткосрочных займов, а счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» - при погашении облигаций, выпущенных для привлечения долгосрочных займов.

В бухгалтерском учете основные операции, отражающие создание и использование резервного капитала, отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Произведены отчисления в резервный капитал организации из чистой прибыли	84	82
2	Средства резервного капитала направлены на погашение облигаций акционерного общества, выпущенных для привлечения краткосрочных займов	82	66,
3	Средства резервного капитала направлены на погашение облигаций акционерного общества, выпущенных для привлечения долгосрочных займов	82	67
4	Отражено погашение убытка организации за счет средств резервного капитала	82	84

В бухгалтерском балансе по группе статей «Резервный капитал» (строка 430) Отражается сумма остатков резервного капитала на конец отчетного периода, как в целом, так и с подразделением на следующие виды:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством;
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами организации.

### 3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал организации представляет собой часть собственного капитала организации, которая выделена в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета. Учет добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

Источниками формирования добавочного капитала являются:

- прирост стоимости внеоборотных активов (в частности, основных средств), выявляемый по результатам их переоценки;
- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость (эмиссионный доход);
- положительные курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала организации.

Прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости. Например, прирост стоимости основных средств, выявляемый по результатам переоценки, может отражаться по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства».

Акционерные общества при продаже акций на фондовом рынке обычно реализуют их по рыночной цене, которая может отличаться от их номинальной стоимости.

Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, называется эмиссионным доходом.

Сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций при продаже по цене, превышающей их номинальную стоимость (эмиссионный доход), отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»).

Так как эмиссионный доход связан с продажей акций, то он может формироваться только у акционерных обществ.

Положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») и кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

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

Уменьшение добавочного капитала допускается лишь в следующих случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки;
- направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации;
- распределения средств добавочного капитала между учредителями организации;
- возникновения отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала организации.

Погашение сумм снижения стоимости основных средств отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства».

Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала организации отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал».

Распределение средств добавочного капитала между учредителями организации отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

Отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, отражается в учете по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») и дебету счета 83 «Добавочный капитал».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств добавочного капитала.

#### 4. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА)

С введением в действие с 2001 года Плана счетов при формировании конечного финансового результата организации должны учитываться операции по начислению налогов, пеней и других платежей, которые ранее уплачивались за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты всех налогов.

Конечный финансовый результат деятельности организации по состоянию отчетной даты, уменьшенный на суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и суммы налоговых санкций, теперь принято называть чистой, или нераспределенной, прибылью.

Результатами деятельности организации могут быть:

- получение прибыли;
- - получение убытка;
- отсутствие прибыли или убытка.

Если по результатам года получен положительный результат, то организация будет иметь дело с нераспределенной прибылью. При отрицательном результате организация имеет дело с непокрытым убытком.

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации осуществляется на активно-пассивном счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». На этом счете накапливается сумма невыплаченных дивидендов (доходов учредителей) либо нераспределенной прибыли, которая остается в обороте организации.

Сумма чистой прибыли или чистого убытка формируется в течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» в порядке, установленном правилами бухгалтерского и налогового учета.

В рамках реформации баланса по окончании отчетного года заключительными оборотами декабря сумма чистой прибыли списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для целей учета и распределения сумм нераспределенной (чистой) прибыли отчетного года к счету 84 рекомендуется открывать отдельный субсчет, например субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

На начало нового отчетного года сумма нераспределенной прибыли закончившегося отчетного года в балансе отдельно не показывается. Эта сумма присоединяется к сумме нераспределенной прибыли прошлых лет или непокрытого убытка прошлых лет, учитываемых на отдельном субсчете, например на субсчете 84-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Распределение суммы чистой прибыли осуществляется на основании решения компетентного органа организации: общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью и т.п.

Чистая прибыль организации может быть направлена:

- на выплату дивидендов (доходов) учредителям (участникам) организации;
- на формирование резервного капитала организации;
- на покрытие убытков прошлых лет.

Направление части нераспределенной (чистой) прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с кредитом:

- счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов») - при выплате дивидендов учредителям (участникам), не являющимся работниками организации;

- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - при выплате дивидендов учредителям (участникам), являющимся работниками организации.

Аналогичные записи делаются при выплате промежуточных доходов.

Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли организации отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Покрытие убытков прошлых лет за счет чистой прибыли отчетного года отражается по дебету и кредиту соответствующих субсчетов 1, 2 счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции с дебетом:

- счета 80 «Уставный капитал» - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации;
- счета 82 «Резервный капитал» - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;
- счета 75 «Расчеты с учредителями» - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

В бухгалтерском учете основные операции, связанные с движением сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), отражаются следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Начислены доходы (дивиденды) от участия в капитале организации (учредителям, состоящим в штате организации)	84	70
2	Начислены доходы (дивиденды) учредителям за счет чистой прибыли (учредителям, не состоящим в штате организации)	84	75-2

1	2	3	4
3	Часть чистой прибыли направлена на увеличение уставного капитала	84	80
4	Произведены отчисления в резервный капитал из чистой прибыли	84	82
5	Убыток прошлых лет покрыт за счет прибыли отчетного года	84-1	84-2
6	Заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года	84	99
7	Отражено уменьшение уставного капитала с целью приведения его в соответствие с размерами чистых активов организации	80	84
8	Отражено погашение убытка за счет средств резервного капитала	82	84
9	Заключительными оборотами декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года	99	84

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

В бухгалтерском балансе нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отражается по строке 470 раздела «Капитал и резервы».

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Федеральный закон от 02.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с учетом последующих изменений и дополнений).
3. Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (с учетом последующих изменений и дополнений).
4. Федеральный закон от 14.11.2002 № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» (с учетом последующих изменений и дополнений).
5. Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 № 2н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н.
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
11. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ: Утв. приказом Министерства финансов РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 № Юн/03-б/пз.



## Глава 17. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 1. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Конечный финансовый результат хозяйственной деятельности организации формируется в виде прибыли или убытка, определяемого как разница между полученными доходами и произведенными расходами организации.

Для целей бухгалтерского учета понятие доходов и их классификация установлены Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (далее - ПБУ 9/99).

ПБУ 9/99 определяет понятие «доходы организации» и устанавливает перечень поступлений от других юридических и физических лиц, которые не признаются доходами организации.

**Доходами организации** 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).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В зависимости от характера получения доходов, условий их получения и направлений деятельности организации доходы подразделяются на две основные группы: доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления.

В свою очередь прочие доходы подразделяются:

- на операционные доходы;
- на внереализационные доходы;
- на чрезвычайные доходы.

Такое подразделение доходов соответствует также нормам Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н, которое выделяет и требует отдельно раскрывать как минимум выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг; проценты к получению; доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы, внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

В общем случае **доходами от обычных видов деятельности** являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

Если организация имеет предмет деятельности, отличный от продажи товаров, продукции, работ, услуг, например предоставление за плату во временное пользование своих активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций и др., то выручкой считаются поступления, связанные с этой деятельностью.

В случае если предоставление за плату во временное пользование своих активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций и др. не является предметом деятельности организации, т.е. не относится к обычным видам деятельности, то доходы, получаемые от этой деятельности, относятся к операционным доходам.

Этим самым ПБУ 9/99 установило норму, согласно которой для \*целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями в зависимости от характера своей деятельно-^сти, вида доходов, размера и условий получения.

- В состав **операционных доходов** включаются:
- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное владение и пользование (временное владение и пользование) активов организации в случаях, когда это является предметом деятельности организации;
  - поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
  - поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
  - прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
  - поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции и товаров;
  - проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

**Внереализационными доходами** считаются доходы, не связанные с поступлениями от реализации товаров, продукции (работ, услуг) и иного имущества.

- В состав внереализационных доходов включаются:
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
  - активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
  - поступления в возмещение причиненных организации убытков;
  - прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
  - суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
  - курсовые разницы;
  - сумма дооценки активов;
  - прочие внереализационные доходы.

В состав **чрезвычайных доходов** включаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Для целей бухгалтерского учета понятие расходов и их классификация установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (далее - ЛБУ 10/99). ПБУ 10/99 определяет понятие «расходы организации» и устанавливает перечень активов, выбытие которых не признается расходами организации. ПБУ 10/99 само выбытие активов именует оплатой.

**Расходами организации** признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

- Не признается расходами организации выбытие активов:
- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
  - в виде вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретения акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
  - по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
  - в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
  - в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
  - в погашение кредита (займа), полученного организацией.

В зависимости от характера расходов, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на две основные группы: расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

В свою очередь, прочие расходы подразделяются:

- ~ на операционные расходы;
- на внереализационные расходы;
- на чрезвычайные расходы.

В общем случае к **расходам по обычным видам деятельности** относятся расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Таковыми расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считаются также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Установлено, что если организация имеет предмет деятельности, отличный от продажи товаров, продукции, работ, услуг, например предоставление за плату во временное пользование своих активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций и др., то расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным расходам.

Этим самым ПБУ 10/99 установило нормы, согласно которым для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно устанавливает расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы в зависимости от направлений своей деятельности, характера расходов, размера и условий осуществления.

Обобщенно в состав расходов по обычным видам деятельности входят:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты, связанные с изготовлением и реализацией продукции.

Прочие (операционные и др.) расходы, классифицированные таковыми для целей бухгалтерского учета, не учитываются в составе затрат на производство и расходов на продажу продукции, так как они не связаны с процессом создания и реализации продукции.

В состав **операционных расходов** включаются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в случаях-, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций в случаях, когда это не является предметом деятельности организации;
  - расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров и продукции;
  - проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
  - отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
  - прочие операционные расходы.
- В состав **внереализационных расходов** включаются:
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
  - возмещение причиненных организацией убытков;
  - убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
  - суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
  - курсовые разницы;
  - сумма уценки активов;
  - перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
  - прочие внереализационные расходы.
- В составе **чрезвычайных расходов** отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

## 2. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

**Выручка от обычных видов деятельности** 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 продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и/или дебиторской задолженности по договорам мены принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией". Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

Если по договору предоставляются скидки (накидки) покупателям, то величина поступления и/или дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

В случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), величина поступления определяется с учетом суммовой разницы (увеличивается или уменьшается).

Выручка от обычных видов деятельности признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления продукции организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяются в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и/или величине дебиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных должником;
- активы, полученные безвозмездно, принимаются к учету по рыночной стоимости;
- кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;
- иные поступления принимаются к учету в фактических суммах.

**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.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам мены определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией.

Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Если по договору предоставляются скидки (накидки), то величина оплаты и/или кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

В случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), величина оплаты определяется (уменьшается или увеличивается) с учетом суммовых разниц.

Для целей бухгалтерского учета **величина прочих расходов** определяется в следующем порядке:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, с уплатой процентов по полученным кредитам и займам, с оплатой услуг кредитных организаций, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное владение и пользование активов организации, прав на объекты интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), определяются в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией;
- дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации;
- суммы оценки активов определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Любые расходы **признаются** в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в

случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

В бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

При формировании финансового результата (прибыли или убытка) в бухгалтерском учете находят отражение все виды доходов и расходов организации.

Для *целей налогового учета* учитываются не все полученные доходы и понесенные организацией расходы.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли, определяется не правилами бухгалтерского учета, а налоговым законодательством (т.е. правилами налогового учета).

Для *целей налогового учета* все доходы организации подразделяются на три группы:

- доходы от реализации;
- внереализационные доходы;
- доходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров, продукции (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав.

К внереализационным доходам отнесены все остальные доходы, не относящиеся к доходам от реализации.

В состав внереализационных доходов, в частности, включаются безвозмездно полученное имущество, стоимость излишков материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации, стоимость материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества, и др.

К доходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесено имущество, полученное в счет вклада в уставный капитал или по договору простого товарищества и др.

Для *целей налогового учета* все расходы организации также подразделяются на три группы:

- расходы, связанные с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг);
- внереализационные расходы;
- расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

В состав расходов, связанных с производством и реализацией товаров, продукции (работ, услуг) включаются:

- материальные расходы (в частности, расходы на материалы и оплату работ или услуг сторонних организаций);
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации основных средств и нематериальных активов;
- прочие расходы (в состав прочих расходов включены различные общепроизводственные и общехозяйственные затраты организации).

К внереализационным расходам, в частности, отнесены расходы в виде недостач материальных ценностей, потери от чрезвычайных ситуаций, расходы на оплату услуг банков, потери от брака и др.

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения, в частности, отнесены расходы в виде вноса в уставный капитал другой организации, в совместную деятельность и др.

Состав доходов и расходов, учитываемых и не учитываемых при налогообложении прибыли, регламентируется гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

### **3. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ДОХОДАХ И РАСХОДАХ ОРГАНИЗАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на доходы по обычным видам деятельности (выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг) и на прочие доходы (операционные доходы и внереализационные доходы). В случае возникновения в отчете о прибылях и убытках также отражаются и чрезвычайные доходы.

Выручка от продажи товаров (продукции), от выполнения работ (оказания услуг), операционные и внереализационные доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Операционные и внереализационные доходы могут показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, на коммерческие расходы, управленческие расходы, операционные расходы и внереализационные расходы.

В случае возникновения в отчете о прибылях и убытках также отражаются и чрезвычайные расходы.

В случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.



Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;

- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

#### 4. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности организации (продажа товаров, производство и продажа готовой продукции и т.д.), а также формирование финансового результата по этим видам деятельности осуществляются на счете 90 «Продажи».

На этом счете отражаются выручка и себестоимость по проданным товарам, продукции (работам, услугам), в частности:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- по работам и услугам промышленного характера;
- по работам и услугам непромышленного характера;
- по покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- по строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- по товарам;
- по услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- по услугам связи;
- по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- по предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- по участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно фактическая себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается в дебет счета 90 «Продажи» в корреспонденции с кредитом счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др.

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, в течение года, пока не выявлена ее фактическая себестоимость, в дебет счета 90 «Продажи» списывается плановая себестоимость этой продукции.

В конце года в дебет счета 90 «Продажи» списывается разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции. Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 «Продажи» (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость проданных товаров в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов (счета 50, 51, 62).

По дебету счета 90 «Продажи» списывается учетная стоимость товаров в корреспонденции со счетом 41 «Товары». Одновременно с этим осуществляется сторнирование сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка».

Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается детальное отражение доходов и расходов от обычных видов деятельности путем введения отдельных субсчетов к счету 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов (денежных средств и/или иного имущества), признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-1 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенные в цену проданной подакцизной продукции (товаров), - в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-3 «Расчеты по акцизам»).

Организации - плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90\*2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В бухгалтерском учете общая схема формирования финансовых результатов от продажи товаров, продукции, работ, услуг (без учета акцизов и таможенных пошлин) может быть отражена следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Т- Кредит
<b>Выручка от оптовой продажи товаров</b>			
1	Отражена продажная стоимость отгруженных товаров (с учетом НДС)	62	90-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю товаров	90-3	68-1
3	Списана покупная стоимость проданных товаров	90-2	41
4	Списаны расходы на продажу (издержки обращения)	90-2	44
5	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи товаров (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
6	Получена оплата за проданные товары (включая НДС)	51	62 —
<b>Выручка от продажи продукции</b>			
1	Отражена продажная стоимость отгруженной продукции (с учетом НДС)	62	90-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю товаров	90-3	68-1
3	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43
4	Списаны расходы на продажу (расходы на упаковку и транспортировку продукции)	90-2	44
5	Списаны общехозяйственные расходы (при указании в учетной политике организации такого способа списания этих расходов)	90-2	26
6	Определен финансовый результат (прибыль) от продажи продукции (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
7	Получена оплата за проданную продукцию (включая НДС)	51	62
<b>Поступления, связанные с выполнением работ (оказанием услуг)</b>			
1	Отражена стоимость выполненных работ (оказанных услуг)	62	90-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю работ (услуг)	90-3	68-1
3	Списана фактическая себестоимость выполненных работ (оказанных услуг)	90-2	20
4	Списаны общехозяйственные расходы	90-2	26
5	Определен финансовый результат (прибыль) от поступлений, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) (в составе конечного финансового результата)	90-9	99
6	Получена оплата за выполненные работы (оказанные услуги) (включая НДС)	51	62

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров (продукции, работ, услуг).

Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

#### 5. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ОПЕРАЦИОННЫХ И ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учет операционных и внереализационных доходов и расходов, а также формирование финансового результата По ним осуществляются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Планом счетов бухгалтерского учета предусматривается отдельное отражение прочих доходов и расходов путем введения отдельных субсчетов по учету: прочих доходов - субсчет 91-1, прочих расходов - субсчет 91-2, сальдо прочих доходов и расходов - субсчет 91-9.

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (кроме чрезвычайных доходов).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (кроме чрезвычайных расходов).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» аналогичен по своему назначению субсчету 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы») в течение отчетного периода находят отражение:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76);
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 76);
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам - в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76);
- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, - в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 52, 62, 76);
- поступления от операций с тарой - в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, - в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств (счета 51, 52, 58);
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 76);
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции со счетом учета доходов, будущих периодов (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»);
- поступления в возмещение причиненных организации убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов (счета 62, 76);
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов (счета 60, 76);
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, - в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности (счета 60, 76);

- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др. (счета 50, 52, 58, 62, 76);

- прочие доходы, признаваемые операционными или внереализационными.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, - в корреспонденции со счетами учета затрат (счета 02, 05, 50, 51);

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, - в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (счета 01, 04, 10 и др.);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, - в корреспонденции со счетами учета затрат (счета 60, 69, 70 и др.);

~ расходы по операциям с тарой - в корреспонденции со счетами учета затрат;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 66, 67, 51, 52);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, - в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76);

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, - в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (счета 51, 76);

- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, - в корреспонденции со счетами учета затрат (10, 60, 69, 70 и др.);

- возмещение причиненных организацией убытков - в корреспонденции со счетами учета расчетов (счет 76 и др.);

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, - в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;

- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам - в корреспонденции со счетами учета этих резервов (счета 14, 59, 63);

- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, - в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности (62, 76);

- курсовые разницы - в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др. (счета 50, 52, 58, 62, 76);

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, - в корреспонденции со счетами учета расчетов и др. (счет 76);

- прочие расходы, признаваемые операционными или внереализационными.

В бухгалтерском учете формирование финансового результата, например от продажи объекта основных средств, можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отражена продажная стоимость объекта ОС (с учетом НДС)	62	91-1
2	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю объекта ОС	91-2	68-1
3	Списана первоначальная стоимость проданного объекта ОС	01-2	01-1

1	2	3	4
4	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту продажи	02	01-2
5	Списана остаточная стоимость проданного объекта ОС	91-2	01-2
6	Определен финансовый результат от продажи объекта основных средств (в составе конечного финансового результата): прибыль убыток	91-9 99	99 91-9
7	Получена оплата за проданный объект ОС (включая НДС)	51	62

Бухгалтерский учет операций по продаже и иному выбытию основных средств, материалов и иного имущества, отличного от товаров (работ, услуг), подробно изложен в главах по учету перечисленных выше активов.

Учет других перечисленных выше видов операционных и внереализационных доходов и расходов подробно изложен в различных главах настоящего издания.

При формировании финансового результата по счету 91 «Прочие доходы и расходы» также должны учитываться недостачи и потери от порчи ценностей сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц и в случаях отказа суда во взыскании с виновных лиц ввиду необоснованности иска.

Эти потери учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Учет недостач и потерь от порчи ценностей подробно изложен в гл. 5, 6 и 7.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

## 6. УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ЧРЕЗВЫЧАЙНЫХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учет чрезвычайных доходов и расходов осуществляется непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

В состав чрезвычайных доходов включаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания не пригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются чрезвычайные расходы (убытки и потери), а по кредиту - чрезвычайные доходы организации.

Чрезвычайные расходы и доходы отражаются по счету 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п. (счета 01, 03, 07, 08, 10, 11, 20, 21, 41, 43, 50, 51, 52, 69, 70, 73 и др.).

Формирование финансового- результата от чрезвычайных доходов и расходов осуществляется непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде разницы между чрезвычайными доходами и расходами.

Отдельные операции, связанные с результатами чрезвычайных обстоятельств, можно отразить в учете следующими проводками:

№ п/п	СОДЕРЖАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	КОРРЕСПОНДИРУЮЩИЕ СЧЕТА	
		ДЕБЕТ	Кредит
1	Списана стоимость имущества, утраченного в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	01,07, 10 • и др.
2	Списаны расходы, связанные с выполнением работ по ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств	99	69, 70 и др.
3	Приняты к учету материалы, оставшиеся от имущества, ликвидированного в результате чрезвычайных обстоятельств	10	99
4	Списана задолженность перед поставщиками в связи с чрезвычайными обстоятельствами (например, в связи с национализацией)	60	99
5	Отражена в составе чрезвычайных доходов сумма превышения страхового возмещения над понесенным ущербом	76	99

## 7. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА КОНЕЧНОГО ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

Конечный финансовый результат от деятельности организации в отчетном периоде складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, финансового результата от продажи основных средств и иного имущества, финансового результата от прочих доходов и расходов организации, включая чрезвычайные доходы и расходы.

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности организации, а также формирование финансового результата по этим видам деятельности изложены в п. 4 настоящей главы.

Учет операционных и внереализационных доходов и расходов, а также формирование финансового результата по ним изложены в п. 5 настоящей главы.

Учет чрезвычайных доходов и расходов, а также формирование финансового результата по ним изложены в п. 6 настоящей главы.

Формирование конечного финансового результата от всех видов доходов и расходов организации осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки».

В кредит (дебет) счета 99 «Прибыли и убытки» ежемесячно списываются финансовые результаты (прибыль или убыток), выявленные на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», а также учитываются чрезвычайные доходы и расходы.

Таким образом, конечный финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются все расходы, убытки и потери, а по кредиту - все доходы организации. Учет всех видов доходов и расходов производится в течение всего отчетного года.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период по счету 99 «Прибыли и убытки» формируется конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года также отражаются начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет)- счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

До введения в действие ПБУ 18/02 бухгалтерскую прибыль (прибыль до налогообложения) в общем случае можно было определить по следующей формуле:

$$П_{дн} = ФРовд + ФРпдр + ЧД - ЧР,$$

где  $П_{дн}$  - прибыль организации до налогообложения;

**ФРовд** — финансовый результат от обычных видов деятельности, формируемый в виде сальдо на субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;

**ФРпдр** ~ финансовый результат от прочих (операционных и внереализационных) доходов и расходов, формируемый в виде сальдо на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

**ЧД** - чрезвычайные доходы, отражаемые по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (при их наличии);

**ЧР** - чрезвычайные расходы, отражаемые по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (при их наличии).

В данном случае чистая прибыль организации определялась в виде разницы между прибылью до налогообложения и налогом на прибыль.

До введения в действие ПБУ 18/02 текущий налог на прибыль организации отражался в бухгалтерском учете записью по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Указанную выше формулу и бухгалтерскую проводку по начислению налога на прибыль могут использовать организации, являющиеся субъектами малого предпринимательства и имеющие право не применять нормы ПБУ 18/02.

Остальные организации (кроме кредитных, страховых организаций и бюджетных организаций) должны определять текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) расчетным путем в соответствии с нормами ПБУ 18/02.

В соответствии с ПБУ 18/02 размер текущего налога на прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и подлежащего уплате в бюджет, определяется в виде сальдо по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

Учет расчетов по налогу на прибыль с учетом норм ПБУ 18/02 подробно изложен в гл. 14.

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Без учета норм ПБУ 18/02 общая схема формирования конечного финансового результата и чистой прибыли организации отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>Конечный финансовый результат - прибыль</b>			
1	Отражена прибыль от продаж по обычным видам деятельности в составе конечного финансового результата	90-9	99
2	Отражена прибыль от операционных и внереализационных доходов и расходов в составе конечного финансового результата	91-9	99
3	Отражены чрезвычайные расходы организации	99	01, 07, 10 и др.
4	Отражены чрезвычайные доходы организации	10, 60, 76 и др.	99
5	Начислен налог на прибыль организации, подлежащий уплате в бюджет	99	68-2
6	Заключительными оборотами декабря определена сумма чистой прибыли отчетного года	99	84



1	2	3	4
<b>Конечный финансовый результат - убыток</b>			
1	Отражен убыток от продаж по обычным видам деятельности в составе конечного финансового результата	99	90-9
2	Отражен убыток от операционных и внереализационных доходов и расходов в составе конечного финансового результата	99	91-9
3	Заключительными оборотами декабря определена сумма чистого убытка отчетного года	84	99

### 7.1. Реформация баланса

До составления и представления бухгалтерской отчетности каждая организация должна провести реформацию баланса, заключающуюся в совершении итоговых проводок, способствующих распределению всей полученной в течение отчетного года прибыли или списания полученного за отчетный год убытка.

Эти проводки отражаются в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Итогом проведения реформации баланса является закрытие счетов учета финансовых результатов, отчетного года.

В рамках реформации баланса счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» подлежат закрытию путем оформления внутренних записей по субсчетам данных счетов.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), осуществляется внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), осуществляется внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	По окончании отчетного года субсчет 90-1 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-1	90-9
2	По окончании отчетного года субсчет 90-2 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-2
3	По окончании отчетного года субсчет 90-3 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-3
4	По окончании отчетного года субсчет 90-4 закрыт внутренней записью на субсчет 90-9	90-9	90-4
5	По окончании отчетного года субсчет 91-1 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-1	91-9
6	По окончании отчетного года субсчет 91-2 закрыт внутренней записью на субсчет 91-9	91-9	91-2

В рамках реформации баланса выявленный на счете 99 «Прибыли и убытки» итоговый результат деятельности организации подлежит зачислению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

- чистая прибыль организации по итогам отчетного года с дебета счета 99 в кредит счета 84;
- непокрытый убыток организации отчетного года с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Суммы нераспределенной прибыли отчетного года в первую очередь направляются по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности на выплату доходов учредителям (участникам) организации, а также на пополнение резервного капитала."

Для целей учета и распределения сумм нераспределенной прибыли отчетного года к счету 84 рекомендуется открывать отдельный субсчет, например субсчет 84-1 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года».

На начало нового отчетного года сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) закончившегося отчетного года в балансе отдельно не показывается.

Эта сумма присоединяется к сумме нераспределенной прибыли прошлых лет или непокрытого убытка прошлых лет, учитываемых на отдельном субсчете, например на субсчете 84-2 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

## 8. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

На формирование финансовых результатов определенное влияние оказывает правильный учет расходов будущих периодов.

**Расходы будущих периодов** - это затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации.

К расходам будущих периодов, в частности, относятся расходы, связанные:

- с горно-подготовительными работами;
- подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- освоением новых производств, установок и агрегатов;
- рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв) и др.

К расходам будущих периодов могут быть также отнесены:

- расходы, связанные с рекламой продукции;
- расходы на обязательную сертификацию продукции;
- расходы на приобретение лицензий и др.

Расходами будущих периодов могут быть признаны только уже потребленные услуги или работы.

Для учета расходов, произведенных в отчетном периоде, но подлежащих включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации, используется активный счет 97 «Расходы будущих периодов».

Учет расходов будущих периодов отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Расходы будущих периодов подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно по месяцам, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

При использовании первого способа и в зависимости от назначения расходы, учтенные на счете 97 «Расходы будущих периодов», ежемесячно списываются в доле, относящейся к отчетному месяцу, в дебет счетов по учету затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26) и/или счета 44 «Расходы на продажу».

Избранный организацией порядок списания расходов будущих периодов должен быть отражен в учетной политике организации в качестве ее элемента.

Аналитический учет по счету 97 «Расходы будущих периодов» ведется по каждому виду расходов.

Допустим, что организацией были произведены расходы на рекламу, относящиеся к будущим отчетным периодам (например, произведена полная оплата за использование в течение шести месяцев рекламного щита для рекламы своей продукции).

После установки рекламного щита услуги по рекламе считаются потребленными, а расходы на рекламу первоначально должны быть учтены по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Затем эти расходы в течение шести месяцев ежемесячно можно списывать в доле, относящейся к отчетному месяцу, в дебет счета 44 «Расходы на продажу» с "последующим отнесением этих расходов на себестоимость продаж (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»),

Для данного примера учет расходов на рекламу и их списание можно отразить следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций*	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислена полная оплата рекламному агентству за оказанные услуги по рекламе согласно расчетным документам (включая НДС)	60	51
2	Отнесена на расходы будущих периодов стоимость оказанных услуг по рекламе, результаты которых используются в последующих отчетных периодах (без учета НДС)	97	60
3	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком услуг по рекламе	19	60
4	Предъявлена к вычету вся сумма НДС, уплаченная по оказанным рекламным услугам	68-1	19
5	Списана на расходы на продажу часть стоимости услуг по рекламе, приходящаяся на истекший отчетный период (за месяц)	44	с 97
6	Списаны на себестоимость продаж расходы на рекламу за истекший отчетный период (месяц)	90-2	44

Учет расходов на приобретение лицензий на осуществление отдельных видов деятельности отражается по дебету счета 97 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Приобретение лицензий осуществляется в соответствии с требованиями Федерального закона от 08.08.2001 № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

Расходы на приобретение лицензий в течение срока их действия ежемесячно списываются в доле; относящейся к отчетному месяцу, в дебет счетов по учету затрат на производство с последующим отнесением этих расходов на себестоимость продаж (субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»).

Учет расходов на приобретение лицензий и их списание на счета учета затрат на производство можно отразить следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены средства в оплату лицензии на определенный вид деятельности	76	51
2	Отнесена на расходы будущих периодов стоимость принятой на учет лицензии	97	76
3	Списана на себестоимость продукции соответствующая часть расходов будущих периодов (списание части стоимости лицензии производится ежемесячно равномерными частями в течение всего срока ее действия)	20	97
4	Списаны на себестоимость продаж расходы на лицензию за истекший отчетный период	90-2	44

Расходы на неравномерно производимый силами самой организации ремонт основных средств первоначально учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета материалов, расходов на оплату труда и т.д.

Затем эти расходы ежемесячно списываются со счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов по учету затрат на производство (счета 20, 23, 25, 26).

Учет расходов на неравномерно производимый ремонт основных средств подробно изложен в гл. 5.

Не реже одного раза в год (обычно перед составлением годового отчета) должна проводиться инвентаризация расходов будущих периодов.

Инвентаризационная комиссия по документам устанавливает сумму, подлежащую отражению на счете расходов будущих периодов и отнесению на затраты на производство и/или расходы на продажу (либо на соответствующие источники средств организации) в течение документально обоснованного срока в соответствии с разработанными в организации расчетами и учетной политикой.

Для учета результатов инвентаризации расходов будущих периодов применяется унифицированная форма № ИНВ-11 «Акт инвентаризации расходов будущих периодов».

Данная форма составляется в двух экземплярах ответственными лицами инвентаризационной комиссии на основании выявления по документам остатков сумм, числящихся на соответствующем счете, подписывается, и один экземпляр передается в бухгалтерию, второй остается в комиссии. В акте отражается общая величина затрат (расходов), произведенных в данном отчетном периоде или не списанных до конца в предыдущих периодах, но относящихся к будущим отчетным периодам. Также указывается дата фактического произведения расходов в случае, если они являются единовременными (разовыми), или дата окончания работ, если они связаны с работами по освоению новой техники, производственными и другими работами, осуществляемыми в течение определенного периода времени.

При автоматизированной обработке данных по учету результатов инвентаризации расходов будущих периодов форма № ИНВ-11 формируется средствами вычислительной техники на бумажных и машинных носителях информации.

## 9. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

На формирование финансовых результатов определенное влияние оказывает правильный учет доходов будущих периодов.

**Доходы будущих периодов** - это средства, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (полученная авансом арендная плата, абонементная плата за пользование средствами связи, полученная от юридических и физических лиц, безвозмездно полученное имущество и др.).

К доходам будущих периодов также относятся: предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы; разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету, при выявлении недостачи и порчи.

Доходы будущих периодов подлежат отнесению на финансовые результаты организации при наступлении периода, к которому они относятся.

Учет доходов будущих периодов ведется на пассивном счете 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету - суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета:

- 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 98-2 «Безвозмездные поступления»;
- 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение следующих доходов, относящихся к будущим отчетным периодам:

- арендная плата;
- плата за коммунальные услуги;
- выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам;
- абонементная плата за пользование средствами связи и др.

Например, допустим, что организация по договору аренды получила полугодовую предоплату по арендной плате за сданные в аренду помещения. Сдача помещений в аренду не является обычным видом деятельности организации.

Полученная авансом арендная плата отражается в учете по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сумма полученного аванса должна быть отражена в составе доходов будущих периодов по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов») в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы арендной платы, учтенные на субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», организация ежемесячно в течение шести месяцев будет списывать как внереализационные доходы в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2) в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» - сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов.

Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-2), списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам - по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Учет операций по безвозмездному получению основных средств и иного имущества подробно изложен в гл. 5-7, а учет целевого финансирования - в гл. 15.

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

На субсчете 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-3) в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом.

Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-3).

Аналитический учет по субсчету 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» ведется по каждому виду потерь и недостач от порчи ценностей.

На субсчете 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-4) в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба») отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостаткам ценностей. По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета 98 «Доходы будущих периодов» (субсчет 98-4) в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет операций, связанных с выявлением и погашением недостатков и потерь от порчи ценностей, подробно изложен в гл. 5-7.

Аналитический учет по субсчету 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей» ведется по каждому виду потерь и недостатков от порчи ценностей и каждому виновному работнику.

## 10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ И АКЦИОНЕРАМИ

Ранее отмечалось, что суммы чистой прибыли организации в первую очередь направляются на выплату доходов учредителям (участникам).

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками общества с ограниченной ответственностью, членами кооператива и т.п.), в том числе по вкладам в уставный (складочный) капитал организации и по выплате доходов (дивидендов), предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями».

Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

Для учета перечисленных выше расчетов 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» и др.

На субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

При создании акционерного общества по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» принимается на учет сумма задолженности по оплате акций.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств отражаются записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-1) в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал» производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

Учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации подробно изложен в гл. 16, поэтому в данной главе основное внимание уделено учету расчетов по выплате доходов (дивидендов) учредителям.

Учет расчетов с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов от участия в организации (дивидендов) осуществляется на субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Дивиденды могут выплачиваться как юридическим, так и физическим лицам, причем последние могут являться или не являться штатными работниками организации.

Учредители акционерных обществ получают доходы в виде дивидендов по акциям, участники обществ с ограниченной ответственностью - пропорционально долям в уставном капитале.

Сумма чистой прибыли, полученной организацией, распределяется в виде дивидендов между учредителями (участниками) на условиях, зафиксированных в учредительных документах.

Решение о распределении чистой прибыли принимает компетентный орган организации, например, в закрытом или открытом акционерном обществе - общее собрание акционеров, в обществе с ограниченной ответственностью - общее собрание участников.

Начисление доходов от участия в организации (независимо от ее организационно-правовой формы) отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2).

В случае если учредителями (участниками) организации являются работники организации, то начисление им доходов отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При наличии учредителей обеих категорий выплата начисленных им дивидендов отражается по дебету счетов 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2) и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Если выплата доходов от участия в организации производится в натуральной форме (продукцией, работами, услугами этой организации, ценными бумагами и т.п.), то в учете производятся записи по дебету счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей (счета 90 и 91).

Доходы (дивиденды), выплачиваемые юридическим лицам, подлежат обложению налогом на доходы.

Доходы (дивиденды), выплачиваемые физическим лицам, подлежат обложению налогом на доходы физических лиц.

Суммы этих налогов удерживаются у указанных лиц источником выплаты, т.е. организацией, выплачивающей доходы.

С 1 января 2005 г. для учредителей - юридических лиц доходы, полученные в виде дивидендов, облагаются налогом на доходы по следующим ставкам:

- 9% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями;

- 15% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Для учредителей - физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, доходы, полученные в виде дивидендов, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 9%.

Суммы этих налогов, исчисленные по приведенным налоговым ставкам, подлежат зачислению в федеральный бюджет.

Если дивиденды, получены физическими лицами - резидентами РФ от источников за пределами РФ, то сумма налога определяется ими самостоятельно применительно к каждой сумме полученных дивидендов по ставке 9%.

Физические лица, получающие дивиденды от источников за пределами РФ, вправе уменьшить сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, только в случае, если источник дохода находится в иностранном государстве, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения.

В случае если сумма налога, уплаченная по месту нахождения источника дохода, превышает исчисленную сумму налога, то полученная разница не подлежит возврату из бюджета.

Суммы налога на доходы, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» (субсчет 75-2) и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» может применяться также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учет этих расчетов подробно изложен в гл. 12.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями» обособленно.

### **10.1. Определение размера базовой прибыли на акцию и «разводненной» прибыли на акцию**

Акционерные общества должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах:

- базовой прибыли (убытка) на акцию (часть прибыли/убытка отчетного периода, причитающаяся акционерам - владельцам обыкновенных акций);
- разводненной прибыли (убытка) на акцию (прибыль/убыток на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли в последующем отчетном периоде).

Раскрытие указанной информации осуществляется в соответствии с Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 № 29н.

*Базовая прибыль (убыток) на акцию* определяется путем деления базовой прибыли (убытка) отчетного периода на средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение этого отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода представляет собой чистую прибыль (убыток) акционерного общества за вычетом суммы дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, определяется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Для расчета средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используются данные реестра акционеров общества на первое число каждого календарного месяца отчетного периода.

Под *разводнением прибыли* понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

Разводненная прибыль определяется в двух случаях:

- конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (далее - конвертируемые ценные бумаги);
- при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

• К конвертируемым ценным бумагам относятся привилегированные акции определенных типов или иные ценные бумаги, предоставляющие их владельцам право требовать их конвертации в обыкновенные акции в установленный условиями выпуска срок.

При наличии хотя бы одного из двух указанных обстоятельств акционерное общество должно отдельно рассчитать возможный прирост базовой прибыли. ,

Возможный прирост прибыли и возможный прирост средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении рассчитывается:

- по каждому виду и выпуску конвертируемых ценных бумаг;
- по каждому договору купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости.



Возможный прирост прибыли складывается из тех расходов, которые акционерное общество перестанет осуществлять (получать) в случае конвертации в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости.

Под расходами, относящимися к конвертируемым ценным бумагам, понимаются: дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям; проценты, выплачиваемые по собственным конвертируемым облигациям; суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости; другие аналогичные расходы.

К доходам, относящимся к конвертируемым ценным бумагам, могут быть отнесены: суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене выше номинальной стоимости; другие аналогичные доходы.

При расчете возможного прироста прибыли в целях определения разводненной прибыли (убытка) величина вышеуказанных расходов уменьшается на суммы вышеуказанных доходов.

При конвертации в обыкновенные акции конвертируемых ценных бумаг возможным приростом прибыли будут являться все дополнительно размещенные в результате конвертации обыкновенные акции.

В случае исполнения указанных выше договоров происходит размещение дополнительных обыкновенных акций по цене ниже их рыночной стоимости. В связи с этим для целей расчета разводненной прибыли (убытка) предполагается, что часть обыкновенных акций, размещаемых по таким договорам, будет оплачена по рыночной стоимости, а оставшая часть будет размещена без оплаты. Таким образом, при расчете возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, учитываются только те, которые будут размещены без оплаты.

После определения возможного прироста прибыли осуществляется расчет разводненной прибыли (убытка) на одну акцию.

Вначале осуществляется корректировка базовой прибыли, заключающаяся в ее увеличении на величину возможного прироста прибыли, а также корректировка средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, заключающаяся в их увеличении на величину возможного прироста средневзвешенного количества обыкновенных акций.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение скорректированной базовой прибыли (убытка) к скорректированному средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении.

Если величина разводненной прибыли на акцию окажется меньше базовой прибыли на акцию, то она признается искомой разводненной прибылью на акцию и отражается в бухгалтерской отчетности организации.

В остальных случаях (величина разводненной прибыли превышает или равна базовой прибыли) разводнение прибыли на акцию не будет иметь места.

Информация о базовой прибыли на акцию и разводненной прибыли на акцию подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

В бухгалтерской отчетности акционерного общества должны отражаться:

- базовая прибыль (убыток) на акцию, а также величины базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые при ее расчете;

- разводненная прибыль (убыток) на акцию, а также величины скорректированных базовой прибыли (убытка) и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении, используемые при ее расчете.

Показатели базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию должны быть представлены за отчетный год, а также, по крайней мере, за один предшествующий отчетный год, за исключением случаев, когда соответствующая информация представляется акционерным обществом впервые.

Если акционерное общество не имеет конвертируемых ценных бумаг или указанных выше договоров о льготной продаже акций, то в бухгалтерской отчетности отражается только базовая прибыль (убыток) на акцию с обязательным раскрытием соответствующей информации в пояснительной записке.

Если после отчетной даты; но до даты подписания бухгалтерской отчетности происходит размещение обыкновенных акций на указанных выше условиях, то величины базой и разведенной прибыли (убытка) на акцию, отраженные в бухгалтерской отчетности за отчетный период и предшествующие отчетные периоды, также подлежат соответствующей корректировке.

Информация о событиях, произошедших после отчетной даты, должна быть раскрыта в пояснительной записке.

Если после отчетной даты состоялись сделки с обыкновенными акциями, конвертируемыми ценными бумагами и указанными выше договорами, имеющие существенное значение для пользователей бухгалтерской отчетности, информация об этих "сделках" раскрывается в пояснительной записке.

К таким сделкам относятся:

- значительные по объему выпуски обыкновенных акций;
- значительные по объему сделки по выкупу обыкновенных акций обществом;
- заключение обществом договора, в силу которого общество при выполнении некоторых условий обязано осуществить выпуск дополнительных обыкновенных акций;
- выполнение условий, необходимых для значительного по объему размещения обыкновенных акций (в случае, если такое размещение было обусловлено их выполнением);
- прочие аналогичные операции.

## ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 32н (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000. № 94н.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

8. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации: Утв. постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 (с учетом последующих изменений и дополнений).

9. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 № 29н.

## Глава 18. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

### 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ФОРМИРОВАНИЮ И ИЗМЕНЕНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Все организации имеют право самостоятельно разрабатывать свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ и нормативными правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет.

Целью учетной политики является обеспечение возможности пользователям бухгалтерской информации объективно судить о состоянии дел в организации.

Под *учетной политикой организации* понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы:

- группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- организации документооборота;
- инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- применения счетов бухгалтерского учета;
- обработки информации и иные соответствующие способы.

Все перечисленные выше способы ведения бухгалтерского учета подробно раскрыты в предыдущих главах настоящего пособия.

Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета должна формироваться главным бухгалтером (бухгалтером) организации в виде отдельного документа, утверждаемого приказом или распоряжением руководителя организации. Сама форма приказа или распоряжения по учетной политике организации нормативными документами не регламентируется.

Учетная политика организации является важным документом, в котором должны быть раскрыты все особенности ведения бухгалтерского учета в организации. В действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета учетная политика организации является документом IV уровня и относится к рабочим документам организации.

Принятая организацией учетная политика должна применяться с 1 января года, следующего за годом утверждения приказа или распоряжения по учетной политике организации. Например, приказ по учетной политике организации на 2006 г. должен быть датирован не позднее 31 декабря 2005 г.

Учетная политика организации должна включать следующие основные составляющие организации и ведения бухгалтерского учета:

- *организационно-техническую*, предусматривающую выбор способа организации учетной работы, выбор техники и формы ведения бухгалтерского учета;
- *методическую*, предусматривающую выбор способов ведения бухгалтерского учета применительно к специфике деятельности организации.

Помимо специфики деятельности организации на выбор и обоснование учетной политики влияют следующие факторы:

- организационно-правовая форма;
- виды и масштабы деятельности организации;
- стратегия финансово-хозяйственного развития (долгосрочные перспективы развития организации, инвестиционные перспективы и т.п.);
- уровень материальной базы и информационного обеспечения (наличие и уровень компьютерной техники и оргтехники, программного обеспечения, баз данных и т.п.);
- масштабы управленческой структуры организации (в целом) и бухгалтерии (в частности);
- уровень квалификации руководства организации, бухгалтерских и экономических кадров.

Основным моментом при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета является *обоснованный выбор одного способа* из нескольких способов организации и ведения бухгалтерского учета, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Методологические основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 № 60н (далее - ПБУ 1/98).

ПБУ 1/98 распространяется:

- в части формирования учетной политики - на все организации, независимо от организационно-правовых форм;

- в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация оформляет свою учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации), Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица.

При формировании и раскрытии учетной политики должны соблюдаться основные требования и допущения, установленные нормами ПБУ 1/98.

В частности, при формировании учетной политики должны обеспечиваться требования полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, рациональности, а также должны предусматриваться допущения имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Суть этих требований и допущений детально раскрыта в гл. 1.

Одновременно с утверждением учетной политики организация должна разрабатывать и утверждать в виде приложений к приказу по учетной политике следующие рабочие документы:

- рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Требования к составлению рабочего Плана счетов как элемента учетной политики организации рассмотрены в п. 3 данной главы.

Что касается форм первичных учетных документов, порядка проведения инвентаризации активов и обязательств организации, правил документооборота и технологии обработки учетной информации, то все они подробно изложены в гл. 1.

Здесь же кратко отметим, что к учету должны приниматься первичные учетные документы, составленные по формам, содержащимся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных

документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности разрабатываются организацией самостоятельно и утверждаются в виде приложений к приказу по учетной политике организации.

При утверждении организацией форм первичных учетных документов, по которым не предусмотрены унифицированные формы, следует руководствоваться нормой<sup>3</sup>, согласно которой такие документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы), код формы;
- дату составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

ПБУ 1/98 требует отражения в учетной политике принятого порядка проведения инвентаризации активов и обязательств организации. Как правило, данный порядок определяет формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций, а также перечень имущества и финансовых обязательств организации, подлежащих инвентаризации.

Организация определяет указанный порядок в соответствии с требованиями Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

Правила документооборота, утверждаемые главным бухгалтером, служат основой организации первичного учета документов организации.

Эти правила устанавливают график прохождения документов от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указывается порядок и время прохождения документов с момента составления до сдачи в архив.

Принятая организацией учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного года к другому, т.е. должна соблюдаться неизменность учетной политики как в течение отчетного года, так и в течение нескольких последующих отчетных периодов. Это позволяет создать определенную стабильность в ведении бухгалтерского учета.

Изменение учетной политики организации должно быть обоснованным и может вводиться в случаях:

- изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией организации, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.-.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникших впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики также подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами или распоряжениями руководителя организации).

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении.

Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законом или нормативным актом.

Если соответствующий закон или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в следующем порядке.

" Последствия изменения учетной политики, способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года. Исключение составляют случаи, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному периоду, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При соблюдении указанного требования отражения последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Отражение последствий изменения учетной политики, заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному периоду. Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному периоду, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа.

Информация об изменениях учетной политики организации на год, следующий за отчетным годом, должна быть отражена в виде отдельного раздела в пояснительной записке.

Информация об изменениях учетной политики должна включать:

- причину изменения учетной политики;
- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному периоду, скорректированы.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО РАСКРЫТИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности организации.

Согласно ПБУ 1/98 существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации. Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Раскрытие учетной политики осуществляют организации, публикующие -свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству РФ, учредительным документам либо по собственной инициативе.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

- способы амортизации основных средств;
- способы амортизации нематериальных активов;
- способы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- способы признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и др.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Так, согласно ПБУ 14/2000 по **нематериальным активам** в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Согласно ПБУ 6/01 по **основным средствам** в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, но находящихся в процессе государственной регистрации.

Согласно ПБУ 5/01 по **материально-производственным запасам** в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Согласно ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована на основании допущений, установленных ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Если же при формировании учетной политики организация исходит из допущений, отличающихся от установленных ПБУ 1/98 допущений, то они вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Кроме того, в случаях, когда при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

При раскрытии таких событий и условий организациям следует руководствоваться требованиями Положений по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) и «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

### **3. ВЫБОР ОРГАНИЗАЦИОННО-ТЕХНИЧЕСКИХ СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

В данном и последующем пунктах настоящей главы рассматриваются все организационно-технические и методические способы ведения бухгалтерского учета, из которых организация должна выбирать необходимые ей способы в качестве элементов для формирования учетной политики.

Суть всех способов организации и ведения бухгалтерского учета подробно рассмотрена в предыдущих главах настоящего пособия.

Организационно-техническая составляющая учетной политики предусматривает выбор способа организации учетной работы, выбор техники и формы ведения бухгалтерского учета.

По этой составляющей при формировании учетной политики организация должна отразить следующие *элементы* учетной политики.

*Рабочий План счетов.* Как элемент учетной политики рабочий План счетов бухгалтерского учета разрабатывается организацией самостоятельно, исходя из специфики деятельности организации, уровня материально-технической базы и других факторов.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета должен разрабатываться на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению.

При разработке рабочего Плана счетов необходимо иметь в виду, что в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов организация должна утвердить рабочий План счетов, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета в организации.

Рабочий План счетов целесообразно разрабатывать с учетом только тех аспектов хозяйственной деятельности организации, которые имели место на момент окончания предыдущего отчетного периода или с большой вероятностью появятся в следующем отчетном периоде.

Следовательно, нецелесообразно включать в рабочий План счетов бухгалтерского учета счета по учету отсутствующих в организации объектов или счета по учету объектов, вероятность появления которых в новом отчетном периоде достаточно мала.

В рабочем Плане счетов должно быть предусмотрено необходимое количество субсчетов, которые могут быть выбраны из типового Плана счетов и/или добавлены организацией самостоятельно, исходя из специфики своей деятельности.

При разработке рабочего Плана счетов также должна быть обеспечена полнота аналитических счетов с указанием их кодовых обозначений.

Все применяемые синтетические счета, субсчета и аналитические счета должны позволять адекватно отразить любую хозяйственную операцию, которая имела место на момент окончания предыдущего отчетного периода или с большой вероятностью появится в следующем отчетном периоде.



**Организация учетной работы.** В соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» организация в зависимости от объема учетной работы самостоятельно может выбрать один из следующих способов организации учетной работы:

- учреждение бухгалтерской службы в виде структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером;
- введение в штат должности бухгалтера;
- передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- ведение бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Последние три способа организации учетной работы рекомендованы для применения в организациях, являющихся субъектами малого предпринимательства.

Дополнениями, внесенными в ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете», организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, с 1 января 2003 г. освобождены от обязанности ведения бухгалтерского учета. Такие организации обязаны вести бухгалтерский учет только в отношении основных средств и нематериальных активов.

**Форма ведения бухгалтерского учета.** Организация самостоятельно может выбрать одну из следующих форм ведения бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерную форму;
- форму «Журнал-главная»;
- журнально-ордерную форму;
- автоматизированную форму;
- упрощенную форму.

Последняя форма ведения бухгалтерского учета может применяться организациями - субъектами малого предпринимательства в соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 21.12.1998 № 64н.

**Технология обработки информации.** Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных носителях, в электронном виде и/или на любых машинных носителях.

В последних случаях организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ.

В зависимости от формы составления документов организация может выбрать один из следующих способов обработки информации:

- ручной способ;
- автоматизированный способ, основанный на использовании различных средств вычислительной техники и программ бухгалтерского учета.

#### **4. ВЫБОР МЕТОДИЧЕСКИХ СПОСОБОВ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИ ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Методическая составляющая учетной политики предусматривает *выбор* одного способа ведения бухгалтерского учета (способов учета и оценки объектов бухгалтерского учета) из числа способов, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

По этой составляющей при формировании учетной политики организация должна отразить следующие **элементы** учетной политики. \*

**Способ начисления амортизации нематериальных активов.** Согласно п. 15 ПБУ 14/2000 для начисления амортизации объектов нематериальных активов организация может использовать один из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Способ отражения в учете амортизационных отчислений по нематериальным активам. Согласно п. 21 ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- путем накопления сумм амортизационных отчислений на отдельном счете (на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»);
- путем уменьшения первоначальной стоимости нематериального актива (непосредственно на счете 04 «Нематериальные активы»).

Второй способ отражения амортизационных отчислений используется, как правило, при начислении амортизации по организационным расходам и деловой репутации организации.

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

Способ начисления амортизации объектов основных средств. Согласно п. 18 ПБУ 6/01 для начисления амортизации объектов основных средств организация может использовать один из следующих способов:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Способ учета затрат на ремонт основных средств. В соответствии с п. 27 ПБУ 6/01 и Инструкцией по применению Плана счетов организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода;
- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием на расходы на производство;
- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва на ремонт основных средств;
- фактические затраты на особо сложные виды ремонта списываются в течение ряда лет за счет ранее созданного ремонтного фонда.

Способ учета материалов при их приобретении и заготовлении. Согласно п. 5 ПБУ 5/01 и Инструкции по применению Плана счетов (пояснения к счету 10 «Материалы») учет материалов при их приобретении и заготовлении осуществляется одним из следующих способов:

- по фактической себестоимости приобретения (заготовления) - с отражением на счете 10 «Материалы»;
- по учетным ценам (плановой себестоимости приобретения или заготовления).

Последний способ предусматривает для учета материалов применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При выборе способа учета приобретения и заготовления материалов следует принимать во внимание периодичность поступления материалов, условия их поставки, стоимость услуг, связанных с их приобретением и заготовлением, и др.

Способ оценки товаров при их приобретении (для организаций розничной торговли). Согласно п. 13 ПБУ 5/01 для организаций, осуществляющих розничную торговлю, предусмотрены следующие способы оценки товаров при их приобретении:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения товаров);
- по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Порядок **формирования покупной** стоимости **товаров**. Согласно п. 6 ПБУ 5/01 формирование покупной стоимости товаров может производиться одним из следующих способов:

- по стоимости приобретения, включающей цену поставщика и другие расходы (например, транспортные расходы), связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи товаров в продажу;

- только по цене поставщика, с отнесением на расходы на продажу других расходов по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи товаров в продажу.

Способ учета выпуска **продукции (работ, услуг)**. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (пояснения к счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)») учет выпуска продукции (работ, услуг) организация может отражать одним из следующих способов:

- с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Способ оценки готовой **продукции**. В соответствии с пп. 204 и 205 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов готовая продукция отражается в учете одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной производственной себестоимости.

Способ оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно применять в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Способ оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Способ **оценки отгруженных товаров, продукции (работ, услуг)**. Согласно п. 61 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ отгруженные товары, продукция (выполненные работы, оказанные услуги) отражаются в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

- по полной фактической себестоимости;
- по полной нормативной себестоимости.

Полная фактическая себестоимость или полная нормативная себестоимость включают наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией товаров (работ, услуг).

Способ **оценки материально-производственных запасов при их отпуске** в производство и ином **выбытии**. Согласно п. 16 ПБУ 5/01 при отпуске в производство и ином выбытии материально-производственных запасов (материалов, готовой продукции и товаров, кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости), их оценка осуществляется одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ЛИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

В течение отчетного года организация может применять только один из способов применительно к конкретной группе (виду) запасов.

Способ **погашения стоимости специальной оснастки при его отпуске в производство (эксплуатацию)**. Согласно п. 24 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды погашение стоимости специальной оснастки, переданной в производство (эксплуатацию), производится одним из следующих способов:

- способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом.

Применение одного из способов погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

**Оценка незавершенного производства.** Согласно п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ незавершенное производство в массовом и серийном производстве отражается в учете одним из следующих способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве незавершенное производство отражается в учете по фактически произведенным затратам.

**Порядок** распределения косвенных расходов между объектами калькуляции. Основные способы, установленные отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг), предусматривают распределение косвенных расходов между объектами калькуляции пропорционально:

- прямой заработной плате основных производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- сумме прямых затрат;
- выручке от реализации продукции (работ, услуг).

Порядок списания общехозяйственных расходов. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (пояснения к счету 26 «Общехозяйственные расходы») списание общехозяйственных расходов в конце отчетного периода может производиться одним из следующих способов:

- путем списания общехозяйственных расходов на себестоимость продукции по объектам калькуляции (в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»);
- путем списания общехозяйственных расходов в качестве условно-постоянных непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» (т.е. в уменьшение выручки от реализации продукции, работ, услуг).

**Способ оценки стоимости** финансовых вложений при их выбытии. Согласно п. 26 ПБУ 19/02 при выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учёту в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- 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.

**Способ списания расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).** Согласно п. 11 ПБУ 17/02 при списании расходов по выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, или технологической работе организация может использовать один из следующих способов:

- линейный способ;
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Этот элемент отражается в учетной политике тех организаций, которые выполняют НИОКР собственными силами и/или являются по договору заказчиками указанных работ.

**Способ списания расходов будущих периодов.** В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов при списании расходов будущих периодов организация может выбрать один из следующих способов:

- равномерное списание этих расходов в течение всего периода, к которому они относятся;
- списание расходов пропорционально объему продукции и др.

**Порядок создания резервов по сомнительным долгам.** В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов организация может:

- создавать резервы по сомнительным долгам;
- не создавать резервы по сомнительным долгам.

**Порядок создания резервов предстоящих расходов.** В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов организация может:

- создавать резервы предстоящих расходов (на предстоящую оплату отпусков, выплату вознаграждений по итогам работы за год, на ремонт основных средств и др.);
- не создавать резервы предстоящих расходов.

**Порядок перевода долгосрочной задолженности по заемным средствам в краткосрочную задолженность.** Согласно п. 6 ПБУ 15/01 организация может:

- осуществлять перевод долгосрочной задолженности по заемным средствам в краткосрочную задолженность;
- не осуществлять перевод долгосрочной задолженности по заемным средствам в краткосрочную задолженность.

Перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность может производиться в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата задолженности остается 365 дней.

**Порядок учета процентов и дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам.** Согласно п. 18 ПБУ 15/01 организация при отражении в учете процентов и дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам может выбрать один из следующих способов:

- причитающиеся к оплате проценты и дисконт включаются в состав операционных расходов;
- причитающиеся к оплате проценты и дисконт предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным включением их в состав операционных расходов.

**Порядок списания дополнительных затрат по займам.** Согласно п. 20 ПБУ 15/01 организация при списании дополнительных затрат по займам может выбрать один из следующих способов:

- дополнительные затраты включаются в состав операционных расходов в том отчетном периоде, в котором они были произведены;
- дополнительные затраты предварительно учитываются в составе дебиторской задолженности с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения заемных обязательств.

**Порядок учета доходов от временного вложения заемных средств.** Согласно п. 26 ПБУ 15/01 организация для учета доходов от временного вложения заемных средств может выбрать один из следующих способов:

- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету в случае снижения цен на строительные материалы и оборудование;
- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету в случае задержки выполнения отдельных видов (этапов) работ субподрядными организациями;
- доходы от временного вложения заемных средств принимаются к учету по другим аналогичным причинам.

**Способ принятия к учету бюджетных средств.** Согласно ПБУ 13/2000 для принятия бюджетных средств (целевого финансирования) к бухгалтерскому учету предусмотрены два следующих способа:

- по мере фактического получения бюджетных средств;
- по мере принятия решения о предоставлении бюджетных средств.

## **5. СОСТАВЛЕНИЕ ПРИМЕРНОГО ПРИКАЗА ПО УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ**

В предыдущем пункте были приведены основные элементы учетной политики организации для целей бухгалтерского учета.

При формировании организацией своей учетной политики нет необходимости включать в приказ все эти элементы. Также нет необходимости в составлении объемных приказов по 738

учетной политике. В учетной политике должны быть отражены только те элементы «серые» имеются на момент окончания предыдущего отчетного периода и учитывают специфику деятельности организации и другие факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики организации.

Примерное содержание приказа по учетной политике организации для малых и средних организаций может иметь следующий вид:

**ПРИКАЗ №** от « \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

**ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  
на 200\_\_г.

В соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 № 60н<

• **ПРИКАЗЫВАЮ:**

Утвердить учетную политику организации на 200\_\_г., устанавливающую следующее:

1. Бухгалтерский учет в организации ведется бухгалтерской службой под руководством главного бухгалтера в соответствии с действующими Положениями по бухгалтерскому учету и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н.

2. Бухгалтерский учет ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета (или, например, по автоматизированной форме бухгалтерского учета - с использованием вычислительной техники и бухгалтерских программ, или по иной форме) в соответствии с утвержденным рабочим Планом счетов бухгалтерского учета \*.

3. Составление и представление бухгалтерской отчетности осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н.

4. Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет Основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н.

5. Первоначальная стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации линейным способом для всех амортизационных групп исходя из срока их полезного использования (п. 19 ПБУ 6/01).

6. Затраты на ремонт основных средств относятся на себестоимость текущего отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы (п. 27 ПБУ 6/01).

7. Нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 91н.

8. Первоначальная стоимость нематериальных активов погашается посредством начисления амортизации линейным способом исходя из срока их полезного использования (п. 16 ПБУ 14/2000).

9. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм этих отчислений на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» (п. 21 ПБУ 14/2000).

10. Учет процесса приобретения и заготовления сырья и материалов осуществляется по фактической себестоимости их приобретения с применением счета 10 «Материалы» согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н.

\* К приказу по учетной политике организации должны прилагаться утвержденный рабочий План счетов организации с учетом специфики ее деятельности, порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации, график документооборота и др.

11. При передаче в производство и ином выбытии сырья и материалов их оценка и списание осуществляются по средней себестоимости (п. 16 ПБУ 5/01).

12. Погашение стоимости специальной оснастки, переданной в производство (эксплуатацию), производится линейным способом (п. 24 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды).

13. Учет затрат на производство ведется с подразделением на прямые и косвенные расходы.

Прямые затраты отражаются в учете на счете 20 «Основное производство».

Косвенные затраты учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В конце отчетного периода косвенные расходы включаются в себестоимость продукции в порядке распределения между объектами калькуляции и списываются в дебет счета 20 «Основное производство».

14. Распределение косвенных расходов между объектами калькуляции производится пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих.

15. Незавершенное производство отражается по фактической производственной себестоимости (пояснения к счету 20 Плана счетов).

16. Товары, приобретенные организацией для продажи, принимаются к учету по стоимости их приобретения (покупной стоимости) (п. 13 ПБУ 5/01).

17. Формирование покупной стоимости товаров производится по стоимости приобретения, включающей только цену поставщика (п. 6 ПБУ 5/01).

18. Учет выпуска готовой продукции организуется без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (пояснения к счету 40 Плана счетов).

19. Готовая продукция отражается в учете по фактической производственной себестоимости на счете 43 «Готовая продукция» (пояснения к счету 43 Плана счетов).

20. Отгруженная продукция и товары отражаются по полной фактической себестоимости (пояснения к счетам 43 и 45 Плана счетов).

21. Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.

22. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (п. 26 ПБУ 19/02).

23. Списание расходов будущих периодов производится равномерным отнесением этих расходов на соответствующие счета в течение периода, к которому они относятся.

24. Организация не создает резервы по сомнительным долгам.

25. Организация создает резервы предстоящих расходов (например, резерв на предстоящую оплату отпусков работникам).

26. Обязательства организации по полученным займам и кредитам отражаются в учете согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 № 60н.

Проценты и дисконт по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным включением их в состав операционных расходов.

27. Хранение документов бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с правилами организации государственного архивного дела на срок не менее пяти лет.

28. Изменение учетной политики организации в течение отчетного года производится на основании приказов руководителя организации в случаях, установленных пп.16-23 ПБУ 1/98.

## 6. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ПБУ 1/98 и другие Положения по бухгалтерскому учету устанавливают правила формирования учетной политики организации для *целей бухгалтерского учета*. При этом объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

После вступления в силу гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ у организаций возникла обязанность по формированию учетной политики для *целей налогообложения* и включению ее в систему внутреннего нормативного регулирования. Это вызвано тем, что в налоговое законодательство были введены нормы, позволяющие организациям производить выбор одного из нескольких альтернативных вариантов и методов, учитываемых для целей налогообложения.

Учетная политика организации для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом или распоряжением руководителя организации.

Применительно к налогу на прибыль и согласно ст. 313 гл. 25 НК РФ в учетной политике для целей налогообложения организация должна установить порядок ведения налогового учета.

*Налоговый учет* - это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Данные налогового учета должны отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Подтверждением данных налогового учета признаются первичные учетные документы (включая справки бухгалтера), аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы.

При этом налоговые органы не вправе устанавливать для организаций обязательные формы документов для налогового учета. Лишь в случаях, когда в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, организация вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

В случае ведения самостоятельных регистров налогового учета в них должны содержаться следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровка подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Ведение налогового учета предусматривается в тех случаях, когда порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения отличается от порядка группировки и учета объектов и хозяйственных операций, установленного правилами бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах налогового учета должны обеспечивать лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров налогового учета должна быть обеспечена их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.



Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и/или объектов в целях налогообложения осуществляется организацией в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах - не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Учетная политика для целей налогообложения, принятая организацией, является обязательной для всех обособленных подразделений организации.

В случае если организация начала осуществлять новые виды деятельности, она также обязана определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Рассмотрим элементы учетной политики организации для целей налогообложения.. ,

**Порядок признания доходов от реализации товаров (работ, услуг).** Согласно ст. 271 и 273 гл. 25 НК РФ организация должна отразить в учетной политике один из возможных методов признания доходов для целей налогообложения:

- метод начисления;
- кассовый метод.

В соответствии с методом начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств или иного имущества (работ, услуг) (данный метод аналогичен методу по моменту отгрузки, используемому в бухгалтерском учете).

В соответствии с кассовым методом доходы признаются после поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу или после поступления иного имущества (работ, услуг) (данный метод аналогичен методу по моменту оплаты, используемому в бухгалтерском учете).

**Порядок определения даты получения доходов от реализации.** Согласно ст. 271 и 273 гл. 25 НК РФ организация для определения даты получения доходов от реализации товаров (работ, услуг) может выбрать одну из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) - для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по методу начисления;
- день поступления денежных средств на счета в банках и/или в кассу или день поступления иного имущества - для организаций, принявших в учетной политике для целей налогообложения порядок признания доходов по кассовому методу.

**Порядок признания расходов для целей налогообложения.** Согласно ст. 272 и 273 гл. 25 НК РФ организация должна отразить в учетной политике один из возможных способов признания расходов для целей налогообложения:

- независимо от времени фактической выплаты денежных средств и/или иной формы оплаты расходов;
- после фактической выплаты денежных средств и/или иной формы оплаты расходов.

Первый способ признания расходов могут применять организации-налогоплательщики, использующие метод начисления для признания доходов.

Второй способ признания расходов могут применять организации, использующие кассовый метод для признания доходов.

**Порядок распределения расходов на прямые и косвенные расходы при применении метода начисления.** Расходы на производство и реализацию продукции должны подразделяться на прямые и косвенные расходы.

С 1 января 2005 г. в соответствии со ст. 318 гл. 25 НК РФ организация может самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

Для производственных организаций к прямым расходам могут быть отнесены, в частности, следующие расходы:

- материальные затраты;

- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг), а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг) и др.

Все иные суммы расходов, которые не войдут в сформированный организацией перечень прямых затрат, должны быть отнесены к косвенным расходам, за исключением вне-реализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 гл. 25 НК РФ.

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

В соответствии со ст. 320 гл. 25 НК РФ для организаций торговли расходы текущего месяца также подразделяются на прямые и косвенные расходы.

К прямым расходам относятся стоимость приобретения товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада организации-покупателя товаров в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения указанных товаров.

Все остальные расходы, за исключением вне-реализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 гл. 25 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

С 1 января 2005 г. порядок формирования стоимости приобретения товаров определяется организацией в учетной политике для целей налогообложения и применяется в течение не менее двух налоговых периодов.

Стоимость приобретения товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается организацией в состав прямых расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Сумма прямых расходов в части транспортных расходов, относящаяся к остаткам не-реализованных товаров, определяется по среднему проценту за текущий месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в порядке, установленном со ст. 320 гл. 25 НК РФ.

Порядок распределения прямых расходов на производство и реализацию при применении метода начисления. Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со ст. 319 гл. 25 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также уменьшает доходы от реализации отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых:

- на остатки незавершенного производства;
- на остатки готовой продукции на складе;
- на отгруженную, но не реализованную в отчетном (налоговом) периоде готовую продукцию.

Распределение суммы прямых расходов на остатки незавершенного производства может производиться:

- исходя из расчета по методу плановой (нормативной) себестоимости;
- в доле, соответствующей доле таких остатков в исходном сырье (в натуральных измерителях), за минусом технологических потерь (в случае, если организация не использует метод нормативной (плановой) себестоимости).

Распределение суммы прямых расходов на остатки готовой продукции на складе может производиться:

- исходя из расчета по методу плановой (нормативной) себестоимости;
- пропорционально доле таких остатков в общем объеме выпущенной за текущий месяц продукции (в натуральных измерителях) (в случае, если организация не использует метод нормативной (плановой) себестоимости).

Распределение суммы прямых расходов на отгруженную, но не реализованную на конец текущего месяца продукцию может производиться исходя из доли отгруженной, но не реализованной продукции в общем объеме отгруженной продукции за данный месяц.

Согласно изменениям, внесенным в ст. 319 гл. 25 НК РФ, организации могут самостоятельно определять порядок распределения прямых расходов на незавершенное производство и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам).

Указанный порядок распределения прямых расходов (формирования стоимости незавершенного производства) должен отражаться организацией в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух налоговых периодов.

Если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, то организация в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно может определить механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

С 1 января 2005 г. организации, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Порядок учета сырья и материалов в составе расходов для целей налогообложения. Согласно ст. 272 и 273 гл. 25 НК РФ организация может использовать один из возможных способов учета сырья и материалов в составе расходов, учитываемых для целей налогообложения:

- отнесение сырья и материалов в состав расходов после даты их списания в производство (независимо от их оплаты);
- отнесение сырья и материалов в состав расходов после их обязательной оплаты и списания в производство.

Первый способ учета сырья и материалов в составе расходов для целей налогообложения могут использовать организации, применяющие метод начисления для признания доходов.

Второй способ учета сырья и материалов в составе расходов для целей налогообложения должны использовать организации, применяющие кассовый метод для признания доходов.

Методы оценки сырья и материалов при их списании в производство. Согласно ст. 254 гл. 25 НК РФ для определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки сырья и материалов:

- метод оценки по стоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней стоимости;
- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Используемые для целей налогообложения методы оценки сырья и материалов, отпущенных в производство, аналогичны способам, применяемым для целей бухгалтерского учета.

Методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов. Согласно ст. 259 гл. 25 НК РФ при начислении амортизации основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения организация может использовать один из следующих методов:

- линейный метод;
- нелинейный метод.

В отличие от бухгалтерского учета, предусматривающего четыре способа начисления амортизации объектов основных средств и три способа начисления амортизации объектов нематериальных активов, для целей налогообложения можно использовать лишь два метода начисления амортизации.

Организация вправе самостоятельно выбрать тот или иной метод начисления амортизации для группы однородных объектов и должна использовать его в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Исключение составляют только входящие в восьмую—десятую амортизационные группы здания, сооружения и передаточные устройства, по которым амортизация может начисляться только линейным методом (методы начисления амортизации для целей налогообложения изложены в гл. 5 и 6).

Порядок учета **расходов на ремонт основных средств**. Согласно ст. 260 гл. 25 НК РФ предусмотрены следующие варианты признания расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения:

- фактические затраты на ремонт списываются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены;
- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва под предстоящие расходы на ремонт основных средств.

**Порядок определения расходов по торговым операциям**. Согласно ст. 320 гл. 25 НК РФ предусмотрены следующие варианты учета расходов торговых организаций на доставку товаров (транспортные расходы) для целей налогообложения:

- без включения в сумму издержек обращения расходов организации на доставку товаров в случае, если такая доставка включается в цену приобретения товаров по условиям договора;
- с включением в сумму издержек обращения расходов организации на доставку товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора.

Таким образом, для налогового и бухгалтерского учета расходы на доставку товаров могут быть включены либо в цену приобретения товаров, либо в издержки обращения.

**Порядок списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг**. Согласно ст. 280 гл. 25 НК РФ предусмотрены следующие методы списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг для целей налогообложения:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по стоимости единицы.

**Порядок создания резервов по сомнительным долгам**. Согласно ст. 266 гл. 25 НК РФ организация вправе в порядке, предусмотренном этой статьей:

- создавать резервы по сомнительным долгам;
- не создавать резервы по сомнительным долгам.

Суммы отчислений в эти резервы включаются в состав внереализационных расходов равномерно в течение отчетного (налогового) периода.

**Порядок создания резервов на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию**. Согласно ст. 267 гл. 25 НК РФ организация вправе в порядке, предусмотренном этой статьей:

- создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- не создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Отчисления на формирование таких резервов принимаются для целей налогообложения прибыли в порядке, предусмотренном ст. 267 НК РФ.

Для целей налогового учета организация самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в учетной политике для целей налогообложения определяет предельный размер отчислений в этот резерв. При этом резерв создается в отношении той продукции, по которой в соответствии с условиями заключенного договора с покупателем предусмотрены ремонт и обслуживание в течение гарантийного срока.

В целом налоговый учет осуществляется для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода, обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей, а также для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности исчисления и уплаты в бюджет налогов.

Примерное содержание приказа по учетной политике организации для целей налогообложения может выглядеть следующим образом:

**ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**  
на 200\_ г.

В соответствии с нормами Налогового кодекса РФ в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода,

**ПРИКАЗЫВАЮ:**

Утвердить учетную политику организации для целей налогообложения на 200\_\_г., устанавливающую следующее:

1. Налоговый учет осуществляется группой в составе: \_\_\_\_\_, созданной из числа сотрудников бухгалтерской службы организации.

2. Для целей налогового учета организация дополняет применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета. В необходимых случаях организация применяет самостоятельные регистры налогового учета (формы регистров прилагаются\*).

3. Подтверждение данных налогового учета осуществляется организацией на основе первичных учетных документов (включая справки бухгалтера), аналитических регистров налогового учета и расчетов налоговой базы (формы аналитических регистров и расчетов налоговой базы прилагаются\*).

4. В качестве метода признания доходов для целей налогообложения избрать метод начисления (ст. 271 и 273 гл. 25 НК РФ), \*

5. Для определения размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), применять метод оценки по средней стоимости (ст. 254 гл. 25 НК РФ).

6. При начислении амортизации основных средств и нематериальных активов для целей налогообложения использовать линейный метод начисления амортизации (ст. 259 гл. 25 НК РФ).

7. При проведении ремонта основных средств фактические затраты на ремонт списывать в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены (ст. 260 гл. 25 НК РФ).

8. Согласно ст. 320 гл. 25 НК РФ предусмотреть следующий вариант учета расходов на доставку товаров (транспортные расходы) для целей налогообложения:

с включением в сумму издержек обращения расходов организации на доставку товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора.

9. Организация не создает резервы по сомнительным долгам (ст. 266 гл. 25 НК РФ).

10. Организация не создает резерв на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (ст. 267 гл. 25 НК РФ).

11. При реализации и ином выбытии ценных бумаг их стоимость для целей налогообложения определять по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) (ст. 280 гл. 25 НК РФ).

12. Хранение и ведение регистров налогового учета осуществлять в соответствии с нормами ст. 314 гл. 25 НК РФ.

13. Согласно ст. 313 гл. 25 НК РФ изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и/или объектов в целях налогообложения осуществляется организацией в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета.

14. Внесение изменений в учетную политику для целей налогообложения производится на основании приказа руководителя организации.

\* К приказу по учетной политике организации для целей налогообложения должны прилагаться формы регистров налогового учета и расчета налоговой базы, которые организация разрабатывает самостоятельно.

## **ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ**

1. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с учетом последующих изменений и дополнений).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 № 60н (с учетом последующих изменений и дополнений).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 № 2н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н (с учетом последующих изменений и дополнений).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 92н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 16.10.2000 № 91н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.08.2001 № 60н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 115н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 № 126н.
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
12. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).
13. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 26.12.2002 № 135н.

## Глава 19. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

### 1. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Все организации, являющиеся юридическими лицами, независимо от организационно-правовой формы, обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Составление бухгалтерской отчетности является завершающим этапом процесса бухгалтерского учета, позволяющим сформировать на определенную отчетную дату полную и достоверную информацию о результатах деятельности организации за определенный отчетный период.

**Бухгалтерская отчетность** - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

**Отчетным периодом** является период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Отчетными периодами являются месяц, квартал, первое полугодие, девять месяцев и год в целом.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

**Отчетной датой** считается дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (месяца, квартала и т.д.).

Бухгалтерская отчетность подразделяется на годовую и промежуточную отчетность.

**Промежуточная** бухгалтерская отчетность должна составляться нарастающим итогом в течение года за все отчетные периоды, кроме года в целом (за месяц, квартал и т.д.).

**Годовая** бухгалтерская отчетность составляется нарастающим итогом в целом за календарный год.

Состав бухгалтерской отчетности для коммерческих организаций установлен Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н (далее - ПБУ 4/99).

Образцы форм бухгалтерской отчетности организаций рекомендованы приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее - приказ № 67н).

В соответствии с перечисленными документами в состав промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности входят:

- бухгалтерский баланс - форма № 1;
- отчет о прибылях и убытках - форма № 2.

В состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, которые представляются только в годовой бухгалтерской отчетности, входят:

- отчет об изменениях капитала - форма № 3;
- отчет о движении денежных средств - форма № 4;
- приложение к бухгалтерскому балансу - форма № 5;
- отчет о целевом использовании полученных средств - форма № 6;
- пояснительная записка.

Вместе с годовой бухгалтерской отчетностью некоторые организации обязаны представлять аудиторское заключение, подтверждающее достоверность представляемой бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательный аудит для коммерческих организаций осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

- объем выручки организации от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за один год превышает в 500 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.

Организации могут представлять в составе промежуточной бухгалтерской отчетности помимо бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках иные отчетные показатели (отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснительную записку, входящие в состав годовой бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить независимую аудиторскую проверку, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительную записку.

В случае, если данные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить независимую аудиторскую проверку, то они могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) при отсутствии соответствующих данных.

Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав годовой бухгалтерской отчетности отчет о целевом использовании полученных средств (форма № 6)/

Представляемая бухгалтерская отчетность должна прилагаться к сопроводительному письму организации, содержащему информацию о составе представляемой бухгалтерской отчетности.

Формы бухгалтерской отчетности, рекомендованные приказом № 67н, утверждены не как обязательные к применению типовые формы, а лишь как образцы, которые организации могут использовать при самостоятельной разработке ими форм бухгалтерской отчетности.

Организации при самостоятельной разработке форм бухгалтерской отчетности на основе образцов, приведенных в приложении к приказу № 67н, должны соблюдать общие требования к бухгалтерской отчетности.

При составлении бухгалтерской отчетности следует руководствоваться требованиями ПБУ 4/99, а при формировании показателей бухгалтерской отчетности - действующими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Организация, включающая дочерние и зависимые общества, помимо собственного бухгалтерского отчета должна составлять сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ.

**Сводная бухгалтерская отчетность** - это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций.

Порядок составления сводной бухгалтерской отчетности установлен Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной "бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 № 112.

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей учредителей (участников) организации, налоговых органов, инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.



В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством РФ.

## 2. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Общие требования к бухгалтерской отчетности заключаются в обеспечении полноты, достоверности, существенности, нейтральности, сравнимости, сопоставимости информации (данных), содержащейся в бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

*Достоверной и полной* считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Проведение инвентаризации осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с законодательством РФ подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской фирмой), имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена *нейтральность* информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Данные (информация), включенные в бухгалтерскую отчетность, должны отвечать требованию *существенности*.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

Порог существенности определен как сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерской отчетности общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

В бухгалтерской отчетности организации должна быть обеспечена *сопоставимость* отчетных данных с показателями за предшествующий отчетный год (годы) или соответствующие периоды предшествующих отчетных периодов.

Для этого по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному.

Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года (три и более лет), то организацией должна быть обеспечена сопоставимость данных за все периоды.

В случае если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то они подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Организация при составлении бухгалтерской отчетности должна придерживаться принятой ею в установленном порядке содержания и форм бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому.

Помимо указанных выше требований при составлении бухгалтерской отчетности должны соблюдаться следующие требования к ее оформлению:

- бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке;
- бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте РФ;
- бухгалтерская отчетность должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации;
- в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок;
- незаполненные статьи (строки, графы), предусмотренные в образцах форм, прочеркиваются при отсутствии у организации соответствующих активов, обязательств, доходов, расходов, хозяйственных операций;
- данные представляемой бухгалтерской отчетности должны приводиться в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные обороты продаж, обязательств и т.п., разрешается приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков;
- если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) при исчислении соответствующих данных (промежуточных, итоговых и пр.) или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель проставляют в круглых скобках.

К показателям, значения которых надо указывать в круглых скобках в формах бухгалтерской отчетности, относятся непокрытый убыток прошлых лет, непокрытый убыток отчетного года, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие и управленческие расходы, проценты к уплате, операционные расходы, уменьшение капитала, выбытие основных средств и пр.

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть соблюдены требования положений (ПБУ) и других нормативных документов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации:

- об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации;
- об операциях в иностранной валюте;
- о материально-производственных запасах;
- об основных средствах и нематериальных активах;
- о доходах и расходах организации;
- о последствиях событий после отчетной даты;
- о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности и др.

Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Общим требованием ко всем формам бухгалтерской отчетности является обязательное указание в верхней части этих форм сведений о наименовании организации, идентификационном номере налогоплательщика (ИНН), виде деятельности организации, ее организационно-правовой форме и форме собственности, единице измерения показателей.

По всем этим сведениям должны быть указаны соответствующие им коды по ОКПО, ОКВЭД, ОКОПФ, ОКФС, ОКЕИ (указанные коды подробно изложены в п. 16 гл. 1).

### **3. СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА И ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ЕГО ПОКАЗАТЕЛЕЙ**

*Бухгалтерский баланс (форма № 1)* должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе обобщенно отражаются з денежной оценке состояние хозяйственных средств и источников их формирования на определенную отчетную дату. Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности и составляется на основе данных, отраженных в Главной книге или оборотной ведомости за последний месяц отчетного периода. Остатки по дебету и кредиту синтетических счетов, отраженные в Главной книге или оборотной ведомости, служат основой для составления бухгалтерского баланса организации.

Образец формы бухгалтерского баланса приведен на следующих двух страницах.

В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года (вступительный баланс), которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года (заключительный баланс предыдущего года).

В графе «На конец отчетного периода» показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (квартал, год).

Из формы бухгалтерского баланса видно, что статьи актива и пассива отражаются по отдельным строкам, соответствующим тем или иным показателям баланса, а сами показатели баланса для удобства построчно обозначены соответствующими кодами, приведенными в графе 2 формы бухгалтерского баланса.

Коды показателей баланса и всех других форм бухгалтерской отчетности утверждены приказом Госкомстата России и Министерства финансов РФ от 14.11.2003 № 475/102н.

Как правило, по каждой отдельной статье актива или пассива баланса отражаются данные по отдельным хозяйственным средствам и источникам их формирования. Однако по некоторым статьям актива или пассива фиксируются обобщенные данные по нескольким хозяйственным средствам и источникам их формирования (например, по строке 214 актива баланса одновременно показываются конечные остатки по готовой продукции и товарам для перепродажи).

Общие правила оценки статей бухгалтерского баланса установлены нормами ПБУ 4/99 и Положений по бухгалтерскому учету основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, финансовых вложений и др. (ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2000, ПБУ 19/02 и т.д.). -

В соответствии с указанными Положениями хозяйственные средства и источники их формирования отражаются в бухгалтерском балансе в следующей оценке:

- нематериальные активы и основные средства - по их остаточной стоимости;
- доходные вложения в материальные ценности - по остаточной стоимости имущества;
- незавершенное строительство - по фактическим затратам для застройщика (инвестора);
- финансовые вложения - по первоначальной стоимости или по текущей рыночной стоимости (для финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость); Д..
- материалы (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо и другие аналогичные ценности) - по их фактической себестоимости;
- затраты в незавершенном производстве (в зависимости от принятой учетной политики) - по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (в массовом и серийном производстве); по фактически произведенным затратам - при единичном производстве продукции;
- издержки обращения (расходы на продажу) в торговых организациях - в сумме издержек (в части транспортных расходов), приходящихся на остаток непроданных товаров;
- готовая и отгруженная продукция (в зависимости от принятой учетной политики) - по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости;
- товары - по стоимости их приобретения (покупной цене);

- товары отгруженные - по полной фактической себестоимости или по полной нормативной себестоимости;
- расходы будущих периодов - в сумме расходов, фактически произведенных в отчетном периоде, но относящихся к последующим отчетным периодам;
- дебиторская задолженность - в суммах задолженности дебиторов, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;
- денежные средства в кассе, на расчетных, валютных и иных счетах - в сумме остатков денежных средств, выраженных в рублях;
- уставный капитал - в размере, зафиксированном в учредительных документах организации;
- добавочный капитал - в сумме, полученной в результате сложения эмиссионного дохода и сумм дооценки внеоборотных активов;
- резервный капитал - в сумме остатка неиспользованных средств резервного капитала;
- целевые финансирование и поступления - в сумме остатка неиспользованных средств целевого финансирования;
- нераспределенная прибыль прошлых лет - в сумме остатка прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию;
- нераспределенная прибыль отчетного года - в сумме нераспределенной прибыли отчетного периода в оценке нетто, исчисляемой как разница между выявленным финансовым результатом за отчетный период и причитающейся к уплате суммой налогов и иных обязательных платежей в соответствии с законодательством РФ, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения за счет прибыли;
- краткосрочные и долгосрочные займы и кредиты - в сумме задолженности за непогашенные кредиты и займы с учетом причитающихся на отчетную дату процентов кредитору (заимодавцу);
- кредиторская задолженность - в суммах задолженности кредиторам, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными;
- доходы будущих периодов - в суммах, учитываемых в соответствии с правилами бухгалтерского учета как доходы будущих периодов;
- резервы предстоящих расходов - в сумме остатков неиспользованных средств, резервированных организацией.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Поэтому в бухгалтерском балансе данные о нематериальных активах, основных средствах и доходных вложениях в материальные ценности приводятся по остаточной стоимости. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Организациям рекомендуется в форме бухгалтерского баланса за итогами данных об активах организации, капитала и резервов и обязательств организации приводить справочно данные о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах.

Данные заполняются на основе указаний, приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета, а также с учетом конкретного перечня забалансовых счетов, используемых организацией.

Бухгалтерский баланс подписывается руководителем организации и главным бухгалтером и заверяется печатью организации. Также указывается дата составления бухгалтерского баланса.

**Бухгалтерский баланс**  
на \_\_\_\_\_ 200 г.

Форма № 1 по ОКУД Дата (год, месяц, число)	Коды 0710001
Организация _____ по ОКПО Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН Вид деятельности _____ по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма / форма собственности _____ по ОКОПФ/ ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. / млн руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ Местонахождение (адрес) _____	384/386 ..
Дата утверждения _____ Дата отправки (принятия) _____	

<b>АКТИВ</b>	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Нематериальные активы	110		
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190		
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы	210		
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211		
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214		
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216		
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240		
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260		
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290		
<b>БАЛАНС</b>	<b>300</b>		

<b>ПАССИВ</b>	Код показа- теля	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
<b>III. КАПИТАЛЫ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный капитал	410		
Собственные акции, выкупленные у акционеров		0	0
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470		
ИТОГО по разделу III	490		
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620		
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622		
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623		
задолженность по налогам и сборам	624		
прочие кредиторы	625		
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690		
<b>БАЛАНС</b>	700		
<b>Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах</b>			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по лизингу	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование			

**Руководитель** \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

**Главный бухгалтер** \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

«        » \_\_\_\_\_ 200    \_ г.

~

#### **4. СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ЕГО ДАННЫХ**

**Отчет о прибылях и убытках (форма № 2)** характеризует финансовые результаты организации за отчетный период и представляется одновременно с бухгалтерским балансом в составе как промежуточной, так и годовой бухгалтерской отчетности.

Образец формы отчета о прибылях и убытках приведен на следующих двух страницах.

В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 все доходы и расходы в отчете о прибылях и убытках (форма № 2) подразделены на две группы:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности (доходы и расходы от продажи товаров, продукции, работ, услуг);
- прочие доходы и расходы (операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы).

Что касается показателей о чрезвычайных доходах и расходах, подлежащих отражению в отчете о прибылях и убытках, организациям при принятии своих форм следует руководствоваться нормами ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, которыми определено, что указанные данные раскрываются в отчете в случае их возникновения.

Поэтому организации должны самостоятельно решать вопрос о включении этих показателей в отчет о прибылях и убытках.

По статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» указывается выручка от обычных видов деятельности организации за вычетом НДС, акцизов и экспортных пошлин.

По статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции (работ, услуг) в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции (работам, услугам).

В случае признания организацией в соответствии с установленным порядком управленческих расходов полностью в себестоимости проданных товаров, продукции (работ, услуг) в качестве расходов по обычным видам деятельности по данной статье отражаются затраты на производство проданных продукции, работ, услуг без учета общепроизводственных расходов.

Общепроизводственные расходы при этом отражаются по статье «Управленческие расходы».

Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по статье «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

По статье «Валовая прибыль» указывается величина валовой прибыли организации, равная разнице между суммами, указанными по статьям «Выручка...» и «Себестоимость...».

Расходы, связанные со сбытом (реализацией) продукции, а также издержки обращения отражаются по статье «Коммерческие расходы».

По статье «Прибыль (убыток) от продаж» указывается финансовый результат от обычных видов деятельности организации.

Эта величина определяется в виде разницы между статьей «Валовая прибыль» и статьями «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы».

В разделе «Прочие доходы и расходы» по статье «Проценты к получению» отражаются доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами, процентов по облигациям, депозитам, по государственным ценным бумагам и т.п.

Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражаются в составе прочих доходов по статье «Доходы от участия в других организациях».

**Отчет о прибылях и убытках**  
за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Форма № 2 по ОКУД  
Дата (год, месяц, число)

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО  
Идентификационный номер налогоплательщика \_\_\_\_\_ ИНН  
Вид деятельности \_\_\_\_\_ по ОКВЭД  
Организационно-правовая форма / \_\_\_\_\_ по ОКОПФ/ ОКФС  
форма собственности \_\_\_\_\_

<b>Коды</b>	
0710002	
384/385	

Единица измерения: тыс. руб. / млн-руб. (ненужное зачеркнуть) по ОКЕИ

Показатель		За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
наименование	код		
1	2	3	4
<b>Доходы и расходы по обычным видам деятельности</b>			
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	020	0	0
Валовая прибыль	029		
Коммерческие расходы	030	0	0
Управленческие расходы	040	0	0
Прибыль (убыток) от продаж	050		
<b>Прочие доходы и расходы</b>			
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070	0	0
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие операционные доходы	090		
Прочие операционные расходы	100	0	0
Внерезультационные доходы	120		
Внерезультационные расходы	130	0	0
<b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>	140		
Отложенные налоговые активы	141		
Отложенные налоговые обязательства	142		
Текущий налог на прибыль	150	0	0
<b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b>	190		
СПРАВОЧНО			
Постоянные налоговые обязательства (активы)	200		
Базовая прибыль (убыток) на акцию			
Разводненная прибыль (убыток) на акцию			



## Расшифровка отдельных прибылей и убытков

Показатель		За отчетный период		За аналогичный период предыдущего года	
наименование	код	прибыль	убыток	прибыль	убыток
1	2	3	4	5	6
Штрафы, пени и неустойки, признанные или по которым получены решения суда (арбитражного суда) об их взыскании			..<		
Прибыль (убыток) прошлых лет					
Возмещение убытков, причиненных неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств					
Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте					
Отчисления в оценочные резервы		X		X	
Списание дебиторских и кредиторских задолженностей, по которым истек срок исковой давности					

Руководитель \_\_\_\_\_ :  
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) (расшифровка подписи)

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200 \_\_\_\_\_ г.

По статье «Проценты к уплате» отражаются расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов).

Другие доходы и расходы, относящиеся в соответствии с установленным порядком к операционным доходам и расходам, отражаются по статьям «Прочие операционные доходы» или «Прочие операционные расходы».

По статье «Прочие операционные доходы» подлежит отражению сумма дохода, полученная от продажи основных средств и иных активов; прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества); сумма вознаграждения за переданное в общее владение и/или пользование имущество или возврат имущества при его разделе сверх величины вклада (в части денежных средств) и др.

Расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), отражаются по статье «Прочие операционные расходы». По этой же статье отражается остаточная стоимость проданных объектов основных средств и иных амортизируемых активов.

По статье «Прочие операционные расходы» также отражаются расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, расходы организации по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, мобилизационных мощностей, расходы, связанные с аннулированием производственных заказов (договоров), прекращением производства, не давшего продукции, и др.

Кроме того, в составе прочих операционных расходов отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством РФ порядком.

По статье «Внереализационные доходы» в отчете о прибылях и убытках отражаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, по которым получены решения суда об их взыскании; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы, возникающие при переоценке в установленном порядке имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте; сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных) в разрешенных случаях; принятие к учету имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, и т.п. По этой же статье отражается определяемая в установленном порядке сумма дохода, связанная с получением безвозмездно активов (основных средств, нематериальных активов, сырья и материалов, ценных бумаг, денежных средств и пр.), в том числе по договорам дарения.

По статье «Внереализационные расходы» в отчете о прибылях и убытках отражаются штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые признаны организацией-должником; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика; убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решениям суда не установлены; судебные расходы.

Суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, полученным (выданным) займам, отражаются в составе внереализационных доходов или расходов.

По статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается общий финансовый результат организации за отчетный период. Этот финансовый результат складывается из суммы, состоящей из прибыли (убытка) от продаж и всех прочих доходов, за вычетом всех прочих расходов.

Приказом № 67н с учетом норм ПБУ 18/02 введены в формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках новые показатели: отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства (активы). Учет этих показателей подробно изложен в гл. II-

По статье «Текущий налог на прибыль» отражается сумма текущего налога на прибыль (исчисленная организацией в соответствии с нормами ПБУ 18/02), представляющая собой налог на прибыль для целей налогообложения и отраженная в бухгалтерском учете как задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль.

Чистая прибыль организации за отчетный период или убыток представляет собой конечное сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки».

Для обеспечения сопоставимости и сравнимости показателей в форме № 2 предусматривается указание показателей за аналогичный период предыдущего года по всем перечисленным выше статьям.

Справочно к отчету о прибылях и убытках акционерными обществами должны приводиться данные о базовой и разводненной прибыли (убытке) на одну акцию. При заполнении этих данных в части обыкновенных акций следует руководствоваться Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 21\*03.2000 № 29н.

Определение размеров базовой и разводненной прибыли на одну акцию подробно излагается в гл. 17.

В разделе «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» отчета о прибылях и убытках приводится расшифровка отдельных прибылей и убытков, полученных (выявленных) организацией в течение отчетного периода, в сравнении с данными за аналогичный период предыдущего года.

Отчет о прибылях и убытках подписывается руководителем организации и главным бухгалтером и заверяется печатью организации. Также указывается дата составления данного отчета.

## 5. СОДЕРЖАНИЕ ПОЯСНЕНИЙ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ И ПОРЯДОК ИХ ФОРМИРОВАНИЯ

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации и изменений в ее финансовом положении.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;

- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской и кредиторской задолженности;

- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;

- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;

- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;

- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);

- о составе затрат на производство (издержках обращения);

- о составе внереализационных доходов и расходов;

- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;

- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;

- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;

- о прекращенных операциях;

- об аффилированных лицах;

- о государственной помощи;

- об участии в совместной деятельности;

- о прибыли, приходящейся на одну акцию, и др.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают дополнительную информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки.

*Отчет об изменениях капитала (форма № 3)* должен раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном, нераспределенной прибыли (непокрытом убытке)) организации (остатки на начало отчетного года, поступление (уменьшение) за отчетный период, остатки на конец отчетного года).

Отчет об изменениях капитала должен содержать как минимум данные о величине капитала на начало отчетного периода, об увеличении капитала с выделением отдельно увеличения за счет дополнительного выпуска акций, за счет переоценки имущества, за счет прироста имущества, за счет реорганизации юридического лица („слияния, присоединения), за счет доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала, об уменьшении капитала

с выделением отдельно уменьшения за счет уменьшения номинала акций, за счет уменьшения количества акций, за счет реорганизации юридического лица (разделение, выделение), за счет расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала, о величине капитала на конец отчетного периода.

Справочно в отчете об изменениях капитала коммерческие организации отражают данные о стоимости чистых активов для оценки степени ее ликвидности.

Справочно в отчете об изменениях капитала организация также отражает данные о направлениях использования поступлений из бюджета и внебюджетных фондов (в части расходов по обычным видам деятельности и капитальным вложениям во внеоборотные активы) и в сравнении с предыдущим отчетным годом.

Образец формы отчета об изменениях капитала приведен в приказе № 67н.

**Отчет о движении денежных средств (форма № 4)** должен раскрывать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода в разрезе текущей деятельности, инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

*Текущей деятельностью* считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров и др.

*Инвестиционной деятельностью* считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

*Финансовой деятельностью* считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

Сведения о движении денежных средств организации, учитываемых на соответствующих счетах учета денежных средств, находящихся в кассе организации, на расчетных, валютных, специальных счетах, отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте РФ.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств.

Образец формы отчета о движении денежных средств приведен в приказе № 67н.

**Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)** состоит из разделов, в которых показываются наличие и движение:

- нематериальных активов;
- основных средств;
- доходных вложений в материальные ценности;
- расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки;
- расходов на освоение природных ресурсов;
- финансовых вложений;
- дебиторской и кредиторской задолженности;
- расходов по обычным видам деятельности (по элементам затрат) и др.

При раскрытии организацией информации о принадлежащих ей активах в качестве основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности должны отдельно приводиться данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и начисленной амортизации.

Образец формы приложения к бухгалтерскому балансу приведен в приказе № 67н.

В разделах «Нематериальные активы», «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности» приводится расшифровка состава нематериальных активов, основных средств и доходных вложений в материальные ценности, принадлежащих организации.

По принадлежащим организации активам в виде основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности в форме № 5 должны отдельно приводиться данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и начисленной амортизации.

Справочно к разделу «Основные средства» в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету также приводятся данные, характеризующие изменение стоимости объектов основных средств в результате их достройки, реконструкции и т.д.

В разделе «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки» приводятся виды выполненных НИОКР, их наличие на начало и конец отчетного периода, а также поступление в течение отчетного периода. Сведения об указанных расходах формируются в соответствии с требованиями ПБУ 17/02.

В разделе «Финансовые вложения» расшифровывается состав долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений организации, учитываемых на счете учета финансовых вложений.

В этом разделе показываются сумма вложений организации в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций (включая дочерние и зависимые) на территории РФ и за ее пределами; сумма вложений организации в государственные ценные бумаги и иные ценные бумаги; сумма предоставленных организацией другим организациям и физическим лицам займов; сумма вложений организации в депозиты и прочие направления вложений, учитываемых в установленном порядке на счетах бухгалтерского учета в качестве финансовых вложений.

Из общей суммы финансовых вложений выделены данные по финансовым вложениям, имеющим текущую рыночную стоимость. Все указанные данные формируются в соответствии с требованиями ПБУ 19/02.

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» отражаются данные о дебиторской и кредиторской задолженности организации, учитываемой на счетах учета расчетов. Данные о дебиторской и кредиторской задолженности приводятся с подразделением на краткосрочную и долгосрочную задолженности.

В разделе «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приводятся расходы организации, сгруппированные по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

При раскрытии информации о расходах по обычным видам деятельности, сгруппированных по соответствующим элементам, данные приводятся в целом по организации без учета внутривозвратного оборота. К внутривозвратному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.

В разделе «Государственная помощь» подлежит раскрытию характер и величина полученных бюджетных средств, назначение и величина бюджетных кредитов.

Дополнительные данные, не раскрытые в перечисленных выше формах, отражаются при их наличии в пояснительной записке.

В пояснительной записке следует привести краткую характеристику 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.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства РФ о бухгалтерском учете. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация также объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны также раскрываться дополнительные данные, в частности информация о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, по аффилированным лицам, по операционным, и географическим сегментам, по прекращаемой деятельности и др.

Информация по этим данным формируется в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету: «События после отчетной даты» ПБУ 7/98; «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01; «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000; «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000; «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02; «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03 и др.

Информация по этим дополнительным данным может представляться в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включаться в пояснительную записку в виде отдельных разделов. Учитывая значимость этих данных, порядок раскрытия информации по ним излагается отдельно в следующем пункте настоящей главы.

## **6. ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ДАННЫЕ, РАСКРЫВАЕМЫЕ В ПОЯСНЕНИЯХ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ И ОТЧЕТУ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ**

### **6.1. Информация 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.

К существенным событиям после отчетной даты отнесены следующие факты хозяйственной деятельности:

- объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату;
- получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества, ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающей устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;
- продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;
- объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;
- обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату, был необоснован;
- получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;
- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушении законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

К событиям, свидетельствующим о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность, относятся:

- принятие решения о реорганизации организации;
- приобретение предприятия как имущественного комплекса;
- реконструкция или планируемая реконструкция;
- принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;
- пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;
- прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;
- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

В случае если событие после отчетной даты не является существенным, то оно не отражается в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, а раскрывается только в пояснениях к ним.

Организация должна оценивать последствия каждого события после отчетной даты в отдельности и в денежном выражении на основании соответствующих расчетов.

Пример 1. Допустим/что в текущем отчетном году организация допустила существенную ошибку в бухгалтерском учете, выразившуюся в излишнем начислении суммы амортизации основных средств, отнесенной на общехозяйственные расходы.

Также допустим, что эта ошибка была обнаружена в одном из следующих периодов:

- до окончания текущего отчетного года и формирования финансовых результатов (например, ошибка обнаружена до 31 декабря 2005 г.);
- после окончания текущего отчетного года, но до представления годовой бухгалтерской отчетности (например, ошибка обнаружена в феврале 2006 г. до представления бухгалтерской отчетности за 2005 г.);
- после окончания текущего отчетного года и после представления годовой бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию (например, ошибка обнаружена в феврале 2006 г., а бухгалтерская отчетность за 2005 г. была сдана в инспекцию в январе 2006 г.).

В первом случае не имеет место наступление события после отчетной даты и при обнаружении ошибки в бухгалтерском учете оформляется исправительная (сторнировочная) запись по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Во втором случае обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете является событием после отчетной даты, вызывающим корректировку годовой бухгалтерской отчетности.

В этом случае событие после отчетной даты отражается в бухгалтерском учете заключительными оборотами от 31 декабря отчетного года...

Сначала сторнируется сумма излишне начисленной амортизации по дебету счета учета общехозяйственных расходов и кредиту счета учета амортизации основных средств.

Затем отражается уменьшение себестоимости реализованной продукции сторнировочной записью по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета учета общехозяйственных расходов.

Наконец, отражается увеличение конечного финансового результата по дебету счета учета продаж и кредиту счета учета прибылей и убытков.

На основе этих данных осуществляется корректировка показателей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, а информация об этом раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Во втором случае рассмотренных хозяйственные операции могут быть отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Сторнирована сумма излишне начисленной амортизации основных средств	Б/	III
2	Отражено уменьшение себестоимости реализованной продукции (сторнировочной записью)	Б/	III
3	Увеличен финансовый результат на основе данной операции	90	99

В третьем случае обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете также является событием после отчетной даты, но оно не вызывает корректировки годовой бухгалтерской отчетности.

В последнем случае исправления вносятся в бухгалтерскую отчетность следующего года в том месяце, когда ошибка была обнаружена. В учете делается запись по дебету счёта учета амортизации основных средств и кредиту счета учета прибылей и убытков.

Информация об этом событии должна быть раскрыта в пояснительной записке организации при представлении годовой бухгалтерской отчетности следующего года.

Пример 2. Допустим, что в бухгалтерской отчетности организации по состоянию на 31 декабря отчетного года числилась дебиторская задолженность на общую сумму 100 тыс. руб.

В марте года, следующего за отчетным годом, организация получила информацию о том, что один из дебиторов, задолженность которого по состоянию на 31 декабря отчетного года составляла 40 тыс. руб., признан в установленном порядке в конце февраля банкротом. В данной ситуации организация должна уменьшить сумму дебиторской задолженности на 40 тыс. руб. и признать в бухгалтерской отчетности по состоянию на 31 декабря отчетного года убыток от списания дебиторской задолженности. Необходимые записи в бухгалтерском учете организации по списанию соответствующей дебиторской задолженности должны быть произведены заключительными оборотами за декабрь отчетного периода.

Помимо полученной информации: о банкротстве организации-дебитора необходимо учитывать, что дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, должна списываться на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. При этом указанная дебиторская задолженность относится либо на счет резервов по сомнительным долгам, либо на финансовые результаты, при отсутствии резервов по сомнительным долгам.

Суммы дебиторской задолженности, нереальные для взыскания, при отсутствии резервов по сомнительным долгам отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности.

После свершения в текущем году события, учтенного в годовой бухгалтерской отчетности прошлого года, необходимо в учете текущего отчетного года сторнировать ранее списанную дебиторскую задолженность и отразить в текущем периоде сумму списанной дебиторской задолженности:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Отражен убыток от списания дебиторской задолженности (на сумму задолженности организации-банкрота - 40 тыс. руб.) - по состоянию на 31 декабря отчетного года	91	62, 76
2	Сторнирована ранее списанная сумма дебиторской задолженности (после получения официального документа о банкротстве организации-дебитора)	Щ	62, 76
3	Отражена в текущем отчетном периоде сумма списанной дебиторской задолженности	91	62, 76



Существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации. Существенные события после отчетной даты должны раскрываться в пояснительной записке. Корректировке с учетом событий после отчетной даты подлежит только годовая бухгалтерская отчетность. Информация, раскрываемая в пояснительной записке, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении.

Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это в пояснительной записке.

## **6.2. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности**

**Условный факт хозяйственной деятельности** (далее — условный факт) - имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

Другими словами, условный факт - это происшедший в отчетном периоде факт хозяйственной деятельности, в отношении которого существует неопределенность и возникновение последствий которого возможно только в последующие отчетные периоды, т.е. в будущем.

К условным фактам относятся:

- не завершённые на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- обязательства в отношении охраны окружающей среды;
- продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
- другие аналогичные факты.

Не относятся к условным фактам:

- факты снижения или увеличения стоимости материально-производственных запасов и финансовых вложений организации на отчетную дату;
- будущие расходы организации, которые признаются в бухгалтерском учете после получения от поставщика платежных документов (например, по оказываемым коммунальным услугам, услугам телефонной связи и т.п.);
- факты хозяйственной деятельности организации, если вероятность уменьшения либо увеличения в будущем экономических выгод организации, обусловленных каким-либо фактом хозяйственной деятельности организации, не является высокой или очень высокой.

Примерный подход к оценке вероятности увеличения или уменьшения экономических выгод организации в связи с условным фактом приведен в приложении к ПБУ 8/01, в котором предусмотрена следующая градация вероятности наступления условного факта:

- очень высокая - 95-100%;
- высокая - 50-95%;

- средняя - 5-50%;
- малая - 0-5%.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть условные обязательства или условные активы.

Под **условным обязательством** понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;
- возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением либо ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

Под **условным активом** понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Вероятность наступления последствий условного факта бухгалтер может оценить самостоятельно, основываясь на собственном опыте, или с привлечением экспертов для такой оценки.

Все существенные последствия условных фактов подлежат отражению в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год независимо от того, являются ли они благоприятными или неблагоприятными для организации.

Последствия условных фактов признаются существенными, если без знания о них пользователи бухгалтерской отчетности не могут достоверно оценить финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации на отчетную дату.

Существенность последствий условного факта определяется организацией исходя из общих требований к бухгалтерской отчетности.

Существенным считается показатель, нераскрытие которого может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Существенные последствия условных фактов необходимо отражать в бухгалтерской отчетности в тех случаях, когда вероятность наступления последствий высока или очень высока, т.е. превышает 50%.

При оценке последствий условных фактов и отражении соответствующей информации в бухгалтерской отчетности организация должна исходить из требования осмотрительности.

В соответствии с данным требованием организация должна проявлять большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем к признанию возможных доходов и активов. Информация об условных активах должна раскрываться в пояснительной записке за отчетный период только в том случае, когда существует высокая или очень высокая вероятность того, что организация их получит.

Условные активы не подлежат оценке в денежном выражении. В бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие учетные записи.

При фактическом получении актива, признанного условным активом, в бухгалтерской отчетности за отчетный период и в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в котором фактически получен актив, в общем порядке делается запись, отражающая получение этого актива. При этом информация об условных активах, раскрываемая в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации, не должна содержать указания на степень вероятности или величину оценки условного актива, т.е. сумму, которую организация может получить в будущем.

Для целей отражения в бухгалтерской отчетности условные обязательства подразделены на две группы;

- *существующие* на отчетную дату условные обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета создаются резервы в порядке, установленном нормами ПБУ 8/01;

- *возможные* условные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем.

Возможные условные обязательства (2-я группа) не подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета, информация о них подлежит раскрытию лишь в пояснительной записке. Другими словами, в бухгалтерской отчетности за отчетный период возможные условные обязательства не отражаются, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода по ним не производятся никакие учетные записи.

При наличии условных обязательств первой группы в организации должны быть образованы соответствующие резервы.

Организация может создавать резервы в связи с существующими на отчетную дату обязательствами организации, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, только при одновременном наличии следующих условий:

- существует очень высокая или высокая вероятность, что будущие события приведут к уменьшению экономических выгод организации. Очень высокая или высокая вероятность обычно свидетельствует о том, что у организации отсутствует возможность отказаться от исполнения обязательства либо исходя из требований договора или действующего законодательства, либо исходя из сложившейся практики деятельности организации (например, практики выплаты дополнительных выходных пособий уволенным работникам):

- ~ величина обязательства, лорождаемого условным фактом, может быть достаточно обоснованно оценена.

Существующие на отчетную дату условные обязательства (1-я группа) подлежат отражению на счетах бухгалтерского учета.

В связи с этим организация должна оценивать условные обязательства в денежном выражении.

Для оценки в денежном выражении условного обязательства организация делает соответствующий расчет, который должен основываться на информации, доступной организации по состоянию на отчетную дату. Организацией должно быть обеспечено подтверждение такого расчета.

Для оценки величины условного обязательства организация может использовать следующие три способа оценки:

- выбор из некоторого набора значений;
- выбор из интервала значений;
- выбор из определенного набора интервалов значений.

При первом способе в качестве оценки величины условного обязательства принимается средневзвешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

При втором способе в качестве оценки величины условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

При использовании третьего способа оценки величины условного обязательства сначала определяются средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала.

Затем средние арифметические величины оцениваются с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений. Полученная таким образом средневзвешенная величина принимается в качестве оценки условного обязательства.

В случае оценки величины условного обязательства путем выбора из интервала значений либо из определенного набора интервалов значений информация о максимально возможной величине условного обязательства должна раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Создание резерва признается в учете расходом и в зависимости от вида обязательства относится к расходам по обычным видам деятельности или прочим расходам.

Создание резервов под условные обязательства можно отразить по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов.

Обоснованность резерва и правильность их расчета подлежат инвентаризации в общем порядке в конце отчетного года.

По результатам инвентаризации сумма резерва может быть увеличена, уменьшена, списана полностью на внереализационные расходы организации или может остаться без изменения. В случае недостаточности зарезервированных сумм не перекрытые резервом расходы организации отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке.

В случае избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается внереализационным доходом организации.

Списание неиспользованной части зарезервированных сумм на внереализационные доходы организации отражается по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация должна оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует неопределенность, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических выгод организации в результате исполнения обязательств в отношении всей совокупности условных фактов может быть очень высокой или высокой.

Пример 3. Допустим, что организации в начале декабря 2005 г. предъявлен иск о взыскании с нее в пользу покупателя неустойки по хозяйственному договору.

По состоянию на отчетную дату (31 декабря 2005 г.) организация еще не завершила судебное разбирательство, решение по которому может быть принято в следующем отчетном периоде. В связи с этим организация по состоянию на отчетную дату не располагает информацией об удовлетворении предъявленного к ней иска и не знает точную сумму, которую ей придется выплачивать покупателю. Руководство организации считает вероятность вынесения судом решения не в пользу организации высокой.

Незавершенный судебный процесс является условным фактом, последствием которого является условное обязательство, точная сумма которого в отчетном периоде не известна.

На основании сложившейся практики и произведенного расчета организация приходит к выводу, что ей придется удовлетворить иск и сумма неустойки по договору может составлять от 120 тыс. руб. до 200 тыс. руб.

Допустим, что оценку величины условного обязательства организация осуществила по методу выбора из интервала значений (2-й способ оценки):

$$(120\ 000\ \text{руб.} + 200\ 000\ \text{руб.}) : 2 = 160\ 000\ \text{руб.}$$

Таким образом, выполнены оба условия, необходимые для создания резерва.

Поскольку неустойки за нарушение условий договоров относятся к внереализационным расходам организации, то создание указанного резерва должно производиться организацией за счет внереализационных расходов.

По условиям нашего примера создание резерва под условное обязательство в сумме 60 000 руб. отразится в бухгалтерском учете по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Далее допустим, что в следующем отчетном периоде организации присудили неустойку за нарушение условий договора в размере 150 тыс. руб., которая была уплачена организацией в январе 2006 г.

В бухгалтерском учете уплата неустойки отразится по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств (счет 51 «Расчетные счета»).

Неиспользованная сумма резерва в размере 10 000 руб. (160 000 руб. - 150 000 руб.) признается внереализационным доходом организации и должна быть списана в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Суммы по созданным резервам под условные обязательства отражаются только в бухгалтерском учете, в налоговом учете они не отражаются.

Применение различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и в законодательстве РФ о налогах и сборах, приводит к различию между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком). Это различие должно быть учтено в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02.

По условиям нашего примера у организации, исчисляющей налог на прибыль методом начисления, при создании резервов под условные обязательства возникают вычитаемые временные разницы.

В свою очередь, вычитаемые временные разницы 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 отчетном периоде.

Эта часть отложенного налога на прибыль является отложенным налоговым активом, который признается в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату.

По условиям нашего примера величина отложенного налогового актива составит 38 400 руб. (160 000 руб.  $\times$  24/100).

В целях корректировки прибыли в бухгалтерском учете эта сумма отложенного налогового актива должна быть отражена в декабре 2005 г. после создания резерва по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»).

После того как условный факт станет реальностью, т.е. после уплаты неустойки в январе 2006 г., организация должна списать отложенный налоговый актив в связи с выбытием объекта актива (вида обязательства).

В бухгалтерском учете операции, рассмотренные в рамках данного примера, отразятся следующими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Создан резерв под условное обязательство (запись отражается в учете за декабрь 2005 г.)	91	96	160 000
2	Отражен отложенный налоговый актив (запись отражается в учете за декабрь 2005 г.) (160 000 $\times$ 24/100 = 38 400 руб.)	09	68-2	38 400
3	Уплачена неустойка согласно решению суда (запись отражается в учете за январь 2006 г.)	96	51	150 000
4	Неиспользованная сумма резерва под условное обязательство списана на внереализационные доходы (запись отражается в учете за январь 2006 г.)	96	91	10 000
5	Погашен отложенный налоговый актив в доле, пропорциональной величине оплаченной неустойки (150 000 $\times$ 24/100 = 36 000 руб.)	68-2	09	36 000
6	Списана на счет прибылей и убытков оставшаяся сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта актива (вида обязательства), по которому он был начислен (38 400 - 36 000 = 2400 руб.)	99	09	2400

В бухгалтерской отчетности организации по каждому условному обязательству должна раскрываться **следующая информация:**

- краткое описание характера обязательства и ожидаемого срока его исполнения;
- краткая Характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства.

Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов хозяйственной деятельности.

Условные факты хозяйственной деятельности, в отличие от событий после отчетной даты, должны отражаться как в промежуточной, так и в годовой бухгалтерской отчетности. Информация об условных "фактах хозяйственной деятельности может не раскрываться малыми предприятиями, за исключением субъектов малого предпринимательства - эмитентов публично размещаемых ценных бумаг.

### 6.3. Информация об аффилированных лицах

Начиная с бухгалтерской отчетности 2000 г. для акционерных обществ установлена необходимость раскрытия в пояснительной записке информации об аффилированных лицах.

Акционерные общества, имеющие дочерние и зависимые общества, должны раскрывать информацию об аффилированных лицах при составлении сводной бухгалтерской отчетности. Информацию об аффилированных лицах могут не включать в бухгалтерскую отчетность акционерные общества, относящиеся к субъектам малого предпринимательства.

В соответствии с Законом РСФСР от 22.03.1991 № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» **аффилированные лица** - это физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и/или физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

В соответствии с указанным Законом к аффилированным лицам юридического, лица относятся:

- член его совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, член егб коллегиального исполнительного органа, а также лицо, осуществляющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, принадлежащие к той группе лиц, к которой принадлежит данное юридическое лицо;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица;
- юридическое лицо, в котором данное юридическое лицо имеет право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на акции (вклады, доли), составляющие уставный (складочный) капитал данного юридического лица.

В случае если юридическое лицо «является участником финансово-промышленной группы, к его аффилированным лицам также относятся члены советов директоров (наблюдательных советов) или иных коллегиальных органов управления, коллегиальных исполнительных органов участников финансово-промышленной группы, а также лица, осуществляющие полномочия единоличных исполнительных органов участников.

Информация об аффилированных лицах, раскрываемая в бухгалтерской отчетности, должна включать данные об операциях между акционерным обществом и аффилированным лицом. При этом операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

ПБУ 11/2000 устанавливает следующие операции с аффилированным лицом, подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции, включая предоставление займов и участие в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции.

Информация об аффилированных лицах должна раскрываться в бухгалтерской отчетности в случаях, когда:

- контролируется или оказывается значительное влияние на организацию, подготавливающую бухгалтерскую отчетность, другой организацией или физическим лицом;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию;
- организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, и другая организация контролируются (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Если в отчетном периоде организация проводила операции с аффилированными лицами, то в бухгалтерской отчетности по каждому аффилированному лицу раскрывается как минимум следующая информация:

- характер отношений с ним;
- виды операций с ним;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- использованные методы определения цен по каждому виду операций с ним.

В случаях если организация или физическое лицо контролирует другую организацию или организация контролируется (непосредственно или через третьи организации) одним и тем же юридическим или одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

ПБУ 11/2000 предоставляет акционерным обществам право самостоятельно установить перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации.

Перечень аффилированных лиц для целей сводной бухгалтерской отчетности устанавливает головная организация группы взаимосвязанных организаций.

#### 6.4. Информация по сегментам

Начиная с бухгалтерской отчетности 2000 г. установлена необходимость раскрытия в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информации по операционным и географическим сегментам.

В соответствии с ПБУ 12/2000 рекомендуется, чтобы информация по сегментам включалась в пояснительную записку в виде отдельного раздела. Правила формирования и представления информации по сегментам должны применяться при составлении сводной бухгалтерской отчетности в основном организациями, имеющими дочерние и зависимые общества.

*Информация по сегментам* - это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации. ^.

Данное понятие определяет, что в бухгалтерской отчетности организаций/имеющих дочерние и зависимые общества, информацию о разных частях (сегментах) деятельности организации необходимо указывать отдельно.

Сегментами может быть информация, включающая:

- данные по отдельным видам деятельности" (производство продукции, торговля выполнением строительных и иных работ, оказание посреднических и иных услуг) в разных регионах при ведении нескольких видов деятельности в различных регионах;
- данные о производстве и продаже товаров собственного изготовления или приобретенных у других организаций, о продаже товаров одного вида в разных регионах при ведении одного вида деятельности в различных регионах;
- данные о продажах разных товаров, выполнении работ, оказании услуг в одном регионе и др.

Информация по сегментам должна раскрываться по операционному и географическому сегментам.

Информация по *операционному сегменту* раскрывает часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которая по уровню рисков и получению прибылей отличается от рисков и прибылей при производстве других товаров, работ, услуг или однородных групп товаров, работ, услуг.

Информация по *географическому сегменту* раскрывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая по уровню рисков и получению прибылей отличается от рисков и прибылей от деятельности организации в других географических регионах.

Информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности, образует информацию по *отчетному сегменту*.

Отбор отчетных сегментов осуществляется в соответствии с требованиями п. 9 ПБУ 12/2000.

Так, операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10% общей суммы выручки (внешней и внутренней) всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента (прибыль или убыток) составляет не менее 10% в суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов (в зависимости от того, какая величина больше в абсолютном значении);
- активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей, при этом выделяется *первичная и вторичная* информация по сегментам.

Выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и полученных прибылей деятельности организации. Преобладающие источники и характер рисков и прибылей выявляются на основе организационной и управленческой структуры организации, а также системы внутренней отчетности.

Основными категориями, позволяющими установить различия между отчетными сегментами, являются риск и прибыль.

Если риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в производимых товарах, работах, услугах, то первичной признается раскрытие информации по операционным сегментам, а вторичной - по географическим сегментам. Если риски и прибыли организации определяются, главным образом, различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается раскрытие информации по географическим сегментам, а вторичной - по операционным сегментам.

Если риски и прибыли организации определяются в равной мере различиями в производимых товарах, работах, услугах и различиями в географических регионах деятельности,



то первичной считается информация по операционным сегментам, а вторичной - по географическим сегментам.

Если организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности не основываются ни на производимых товарах, работах, услугах, ни на географических регионах деятельности, то выделение первичной и вторичной информации по отчетным сегментам производится на основе решения руководителя организации.

Организации могут самостоятельно устанавливать перечень сегментов исходя из своей организационной и управленческой структуры/определять порядок выделения информации по отчетным сегментам, порядок формирования показателей, а также состав и способы представления этой информации.

Однако при отборе отчетных сегментов и определении первичной и вторичной информации организация должна руководствоваться определенными критериями и условиями.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется посредством представления определенного перечня показателей.

В перечень показателей информации по отчетному сегменту могут быть включены:

общая величина выручки, в том числе полученная от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами;

- финансовый результат (прибыль или убыток);

- общая балансовая величина активов;

- общая величина обязательств;

- общая величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы;

- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;

- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и в совместную деятельность.

Порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетным сегментам, определен требованиями ПБУ 12/2000.

Информация о сегментах может не раскрываться малыми предприятиями.

## 6.5. Информация по прекращаемой деятельности

С 1 января 2003 г. введено в действие ПБУ 16/02, устанавливающее необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности информации по прекращаемой деятельности.

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.

Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Информация по прекращаемой деятельности должна раскрываться при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

Информация по прекращаемой деятельности не раскрывается организацией при прекращении деятельности вследствие обстоятельств, носящих чрезвычайный характер (стихийного бедствия, пожара, аварии и т.п.), вследствие принудительного изъятия имущества по основаниям, предусмотренным законодательством, а также вследствие обращения имущества в государственную собственность (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.

Деятельность может быть признана прекращаемой при условии принятия уполномоченным органом организации решения о прекращении части деятельности организации и выработки единой программы прекращения деятельности на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий:

- заключения организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, практически неосуществима;

- доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты! (акционеров, работников организации, поставщиков и др.).

Вследствие признания деятельности прекращаемой у организации могут возникнуть обязательства, обусловленные требованиями законодательства, условиями договоров либо добровольно принятые на себя организацией перед физическими и юридическими лицами, интересы которых будут затронуты в результате прекращения деятельности.

Для урегулирования подобных обязательств, в отношении величины либо срока исполнения которых существует неопределенность, организация должна образовать резерв.

Резерв должен использоваться в отношении только того обязательства, под которое он первоначально создавался.

По резервам по прекращаемой деятельности организация раскрывает информацию в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01.

Для обобщения информации о состоянии и движении сумм создаваемых резервов используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

**Пример 4.** Допустим, что организация имела два вида деятельности. В конце отчетного года организация решила в первом квартале будущего года прекратить один вид деятельности и уволить часть рабочих. Для этого она создает резерв на выплату в будущем году выходных пособий увольняемым работникам. 31 декабря отчетного года организация отражает создание резерва по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

При наступлении в будущем году события (выплата выходного пособия увольняемым работникам) в учете делается запись по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Выплата выходных пособий отразится в учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 50 «Касса».

В случае отмены программы прекращения деятельности этот факт находит отражение в пояснительной записке, а суммы созданных ранее резервов подлежат восстановлению.

При прекращении деятельности путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки резерв признается в бухгалтерском учете только после заключения договора купли-продажи.

При прекращении деятельности путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, а также путем отказа от ее продолжения резерв образуется только в том случае, если ожидаемый срок исполнения обязательств, под которые планируется образовать резерв, приходится на период, следующий за отчетным периодом.

Организация в годовой бухгалтерской отчетности должна раскрыть следующую информацию по прекращаемой деятельности:

- в бухгалтерском балансе - стоимость активов с учетом признанного снижения их стоимости;

- в отчете о прибылях и убытках - суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

- в отчете о движении денежных средств - движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода;

- в пояснительной записке - описание прекращаемой деятельности, а именно:

- операционный или географический сегмент (часть сегмента, совокупность сегментов), в рамках которого происходит прекращение деятельности;

- дату признания деятельности прекращаемой;

- дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;

- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности.

Информация по прекращаемой деятельности отражается в бухгалтерской отчетности начиная с отчетного года, в котором деятельность признана прекращаемой, и до отчетного периода (включая его), когда завершается прекращение деятельности, т.е. когда программа по прекращению деятельности фактически выполнена или организация от нее отказалась.

В том случае, если признание деятельности прекращаемой происходит после окончания годового отчетного периода, но до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности организации, такая отчетность должна быть уточнена.

Последствия признания деятельности прекращаемой (образование резервов по прекращаемой деятельности, снижение стоимости активов и убыток от снижения их стоимости) в таком случае отражаются в соответствии с ПБУ 7/98.

#### 6.6. Информация об участии в совместной деятельности

С 1 января 2004 г. введено в действие ПБУ 20/03, устанавливающее необходимость раскрытия в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций) информации 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.

Информация об участии в совместной деятельности подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности организации при наличии договоров, условиями которых устанавливается распределение между участниками обязанностей по финансовой и иной совместно осуществляемой деятельности с целью получения экономических выгод или дохода.

В случае, когда договором не предусмотрено извлечение экономических выгод или дохода, или в случае, когда организация вносит вклады в уставный (складочный) капитал другой организации, являющейся юридическим лицом, такая информация не формируется и не раскрывается.

ПБУ 20/03 определяет три вида участия организации в совместной деятельности:

- совместно осуществляемые операции;

- совместно используемые активы;

- совместная деятельность.

Для каждого из этих видов участия в совместной деятельности ПБУ 20/03 определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации.

Под **совместно осуществляемыми операциями** понимается выполнение каждым участником договора определенного этапа производства продукции (выполнения работы, оказания услуги) с использованием собственных активов.

При совместно осуществляемых операциях каждый участник договора использует собственные активы (например, технику, оборудование, людские ресурсы и т.д.) на определенном этапе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Например, при производстве промышленной продукции одна организация, используя труд своих работников, осуществляет разработку технологии для производства продукции, вторая организация» используя собственное оборудование, осуществляет производство непосредственно самой продукции, третья организация, используя собственный транспорт, осуществляет реализацию продукции.

Произведенная в результате совместно осуществленных операций продукция и/или доходы от ее продажи подлежат разделу между участниками согласно условиям договора.

При совместно осуществляемых операциях вклад участников договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением совместно осуществляемых операций, а также финансовые результаты от таких операций на отдельном балансе не учитываются, а отражаются в бухгалтерском балансе каждого участника.

Вклад участника договора не отражается в учете в составе финансовых вложений, а продолжает учитываться на соответствующих счетах. При этом каждый участник договора в бухгалтерском учете отражает свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора.

Доходы, расходы, обязательства и активы по совместно осуществляемым операциям каждым участником договора учитываются обособленно в доле, относящейся к нему, в аналитическом учете по соответствующим синтетическим счетам учета доходов, расходов, обязательств и активов.

При этом участник, выполняющий заключительный этап совместного производственного процесса, доли продукции, причитающейся другим участникам договора, учитывает за балансом, а в случае, если договором предусмотрена продажа продукции, то доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

ПБУ 20/03 устанавливает, что при совместном осуществлении операций каждый участник должен вести бухгалтерский учет доходов, расходов, обязательств и активов в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000.

Совместная деятельность должна "учитываться в рамках отдельного отчетного сегмента, формируемого в соответствии с нормами ПБУ 12/2000.

В общем случае информация по отчетному сегменту - это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях (в данном случае в рамках совместной деятельности) посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности организации.

В соответствии с п. 8 ПБУ 20/03 в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности должны отражаться:

- активы, используемые для участия в договоре;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- доходы, полученные непосредственно участником в результате участия в договоре.

*Совместно используемыми активами* считаются активы (имущество), находящиеся в общей собственности участников договора, с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) при условии, что собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода.

При этом каждый из участников договора отражает в бухгалтерском учете долю расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю доходов от совместного использования активов согласно условиям договора.

Активы, принадлежащие участникам договора на праве долевой собственности и внесенные ими в качестве вклада, в состав финансовых вложений не переводятся и продолжают учитываться ими на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

При этом вклад участника договора, хозяйственные операции, связанные с выполнением такого договора, а также полученные от совместного использования активов финансовые результаты на отдельном балансе не учитываются, а отражаются в бухгалтерском балансе каждого участника.

Каждым участником договора в бухгалтерском учете за отчетный период отражаются его доля доходов, полученных от совместного использования активов, а также обязательства и расходы, понесенные им в связи с выполнением договора.

В бухгалтерском учете участника подлежат отражению обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре, а также его доля в совместных обязательствах с другими участниками договора.

Аналогично отражаются в бухгалтерском учете участника расходы, произведенные непосредственно участником в связи с участием в договоре, и его доля в совместных расходах с другими участниками указанного договора. Например, расходы на текущий ремонт своей части здания относятся к расходам, произведенным непосредственно самим участником, а расходы по оплате, например общей потребленной электроэнергии или коммунальных услуг, являются совместными расходами участников договора.

В случае, когда по договору расчеты с покупателями (заказчиками) осуществляются одним из участников, доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражаются в его бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

ПБУ 20/03 устанавливает, что ведение бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с выполнением договора, осуществляется каждым участником в общеустановленном порядке с учетом правил, установленных ПБУ 12/2000.

В соответствии с п. 11 ПБУ 20/03 в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности должны отражаться:

- доля участника в совместно используемых активах;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника в связи с участием в договоре;
- доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
- расходы, понесенные непосредственно участником в связи с участием в договоре;
- доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;
- доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора.

Третий вид участия в совместной деятельности, т.е. непосредственно *совместная деятельность*, регулируется гл. 55 ГК РФ, которой предусматривается возможность осуществления несколькими лицами совместной предпринимательской деятельности без образования отдельного юридического лица на основе договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

В соответствии со ст. 1041 ГК РФ по договору о совместной деятельности (договору простого товарищества) двое или несколько лиц (участников, товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли.

В соответствии с ГК РФ сторонами договора о совместной деятельности могут быть только индивидуальные предприниматели и/или коммерческие организации.

Основой совместной деятельности является выполнение обязательств по договору простого товарищества между указанными выше лицами (участниками, товарищами).

Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества (совместной деятельности), подробно изложен в под п. 4.3 п. 4 гл. 12 и поэтому в данной главе не приводится.

Организация, являющаяся участником договора о совместной деятельности, в бухгалтерской отчетности должна раскрыть как минимум следующую информацию об участии в совместной деятельности:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг и т.д.) и вклад в нее;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, совместно используемые активы, совместная деятельность);

- классификация отчетного сегмента (операционный или географический сегмент);
- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности организации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000. Для формирования достоверной информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности каждым участником обеспечивается достоверность представляемой другим участникам договора информации о выполнении договора о совместной деятельности.

## 7. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ СВОДНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сводная бухгалтерская отчетность группы взаимосвязанных организаций (далее - Группа) составляется головной организацией и объединяет бухгалтерскую отчетность головной организации и ее дочерних обществ, а также включает данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность, если:

- головная организация обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;
- головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;
- в случае наличия у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или более 25% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Головная организация может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее только зависимых обществ.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в соответствии с Методическими рекомендациями по составлению и представлению бухгалтерской отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99, и по формам, разработанным головной организацией на основе образцов форм, рекомендованных приказом Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н.

В пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках дополнительно должны раскрываться следующие данные о дочерних и зависимых обществах:

- перечень дочерних обществ (полное наименование); место государственной регистрации и/или место ведения хозяйственной деятельности;\* доля участия головной организации в дочернем обществе; доля принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;
- перечень зависимых обществ с указанием: полного наименования; места государственной регистрации и/или места ведения хозяйственной деятельности; величины уставного капитала; доли участия головной организации в зависимом обществе; доли принадлежащих головной организации голосующих акций (уставного капитала), если она отличается от доли участия;
- стоимостная оценка влияния на финансовое положение Группы, оказанного приобретением и выбытием дочерних и зависимых обществ на отчетную дату, и на финансовые показатели ее деятельности за отчетный период.

Головная организация должна придерживаться принятой формы сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому.

Изменение избранных форм сводного бухгалтерского баланса, сводного отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним раскрывается в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках с указанием причин, вызвавших это изменение.

До составления сводной бухгалтерской отчетности необходимо выверить и урегулировать все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

К составлению и оформлению сводной бухгалтерской отчетности предъявляются следующие требования:

- показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом;
- данные о зависимом обществе включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества;
- сводная бухгалтерская отчетность должна быть подписана руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации;
- сводная бухгалтерская отчетность должна составляться и представляться на русском языке в тысячах или миллионах рублей с одним десятичным знаком;
- составление сводной бухгалтерской отчетности следует осуществлять не позднее 30 июня следующего за отчетным года, если иное не установлено законодательством РФ или учредительными документами этой организации.

По решению участников группы взаимосвязанных организаций сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

Группа может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов РФ, в случае, когда одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);
- Группой должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;
- пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету Министерства финансов РФ.

Унитарное предприятие, основанное на праве хозяйственного ведения, имеющее дочерние предприятия, составляет сводную бухгалтерскую отчетность и представляет государственному органу или органу местного управления, уполномоченному на его создание.

#### **7.1. Правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность**

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ, за следующим исключением:

- 1) в сводный бухгалтерский баланс не включаются:
  - финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации;
  - показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;

- прибыль и убытки от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией - своим дочерним обществам;
- части активов и пассивов дочерних обществ, не относящихся к деятельности Группы, когда головная организация имеет 50 и менее процентов голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью;

2) в сводный отчет о прибылях и убытках не включаются:

- выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию;
- дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией - своим дочерним обществам;
- любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации;
- финансовый результат деятельности дочерних обществ в части доходов и расходов, не относящихся к деятельности Группы, когда головная организация имеет 50 и менее процентов голосующих акций в акционерном обществе или 50 и менее процентов уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью.

Бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность путем построчного суммирования соответствующих данных. При составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов головной организации и дочерних обществ.

Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована учетная политика, отличная от используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, то до объединения такой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организации других дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность она приводится в соответствие с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

В случае невозможности составления промежуточной бухгалтерской отчетности дочернего общества в сводную бухгалтерскую отчетность включаются данные бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной на иную отчетную дату, при условии, что расхождение между отчетной датой сводной бухгалтерской отчетности и отчетной датой бухгалтерской отчетности дочернего общества не превышает трех месяцев.

## **7.2. Правила включения данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность**

Для формирования данных об участии в зависимом обществе при составлении сводной бухгалтерской отчетности используется бухгалтерская отчетность зависимого общества.

Включение данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность осуществляется посредством отражения в ней двух расчетных показателей:

- показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе. Данный показатель отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей «Долгосрочные финансовые вложения», и его величина рассчитывается следующим образом: фактические затраты, произведенные организацией при осуществлении (покупке и др.) инвестиций, плюс/минус доля головной организации в прибылях/убытках зависимого общества за период с момента осуществления инвестиций;



- показателя, отражающего долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период. Величина данного показателя рассчитывается исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли принадлежащей головной организации уставного капитала в его общей величине).

Доля головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период отражается в сводном отчете о прибылях и убытках отдельной статьей «Капитализированный доход (убыток)» после группы статей по внереализационным доходам и расходам и включается в финансовый результат деятельности Группы.

## **8. ПОРЯДОК И СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Все организации должны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Организация обязана представить по одному экземпляру бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством РФ, в сроки, установленные законодательством РФ.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность в органы, уполномоченные управлять государственным имуществом.

В другие органы исполнительной власти, банки и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством РФ.

Организация обязана представлять по одному экземпляру бухгалтерской отчетности в установленные адреса бесплатно.

Организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Представление и публикация промежуточной бухгалтерской отчетности производятся в случаях и в порядке, предусмотренных законодательством РФ или учредительными документами организации.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» 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 РФ. Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

В пределах указанных сроков конкретная дата представления бухгалтерской отчетности устанавливается учредителями (участниками) организации или общим собранием.

При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Формирование бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (в форме слияния, разделения, выделения, преобразования) осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Пользователь бухгалтерской отчетности не вправе отказать в принятии бухгалтерской отчетности и обязан по просьбе организации проставить отметку на копии бухгалтерской отчетности о принятии и дату ее представления. При получении бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи пользователь бухгалтерской отчетности обязан передать организации квитанцию о приеме в электронном виде.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Организации, имеющие дочерние и зависимые общества, помимо собственного бухгалтерского отчета составляют также сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ.

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти РФ составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам, часть акций которых закреплена в федеральной собственности.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность федеральных министерств и других федеральных органов исполнительной власти представляется Министерству финансов РФ, Министерству экономики РФ и Государственному комитету РФ по статистике:

- по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего за отчетным года;
- по акционерным обществам, часть акций которых закреплена в федеральной собственности, - не позднее 1 августа года, следующего за отчетным годом.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде в соответствии с законодательством РФ.

Организации обязаны хранить бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Состав бухгалтерских документов и конкретные сроки их хранения регламентируются Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, утвержденным Федеральной архивной службой России 06.10.2000 (без номера).

Перечень предназначен для использования в качестве основного нормативного документа при определении сроков хранения и отборе на хранение и уничтожение документов.

Извлечение из Перечня типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, с указанием сроков хранения документов по бухгалтерскому учету и отчетности приведено в таблице.

№ п/п	Вид документа	Срок хранения документа	Примечание
1	2	3	4
<b>Бухгалтерский учет и отчетность</b>			
1	Бухгалтерские балансы и отчеты, документы (приложения к балансу, пояснительные записки) к ним: - сводные годовые - годовые - квартальные - месячные	Пост. Пост. 5 л.* 1 г.**	* При отсутствии годовых - пост. ** При отсутствии годовых и квартальных - пост.
2	Передаточные, разделительные, ликвидационные балансы и документы к ним	Пост.	
3	Документы (протоколы, акты, заключения) о рассмотрении и утверждении балансов и отчетов	Пост.	

Продолжение таблицы

1	2	3	4
4	Синтетические, аналитические, материальные счета бухгалтерского учета	5 л.	
5	Рабочий план счетов бухгалтерского учета	5 л.	
6	Договоры с аудиторами (аудиторскими фирмами)	5 л.*	* После истечения срока договора
7	Бухгалтерские учетные регистры (Главная книга, журналы-ордера, разработочные таблицы и др.)	5 л.*	* При условии завершения проверки (ревизии)
8	Утвержденные лимиты, фонды заработной платы по месту разработки и утверждения	Пост.	
9	Первичные учетные документы (кассовые документы, банковские документы, корешки чековых книжек, ордера, таблицы, акты о приеме, сдаче, списании имущества и материалов, счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты и др.)	5 л.*	* При условии Завершения проверки (ревизии)
10	Документы (акты, сведения, переписка) о взаимных расчетах и перерасчетах между организациями	5 л.	
11	Лицевые счета работников	75 л.	
12	Положения о премировании работников	5 л.*	* После замены новыми
13	Документы (расчетные, расчетно-платежные ведомости) на выдачу заработной платы, пособий, гонораров, материальной помощи и других выплат	5 л.*	* При отсутствии лицевых счетов - 75 л.
14	Доверенности на получение денежных сумм и товарно-материальных ценностей	5 л.*	* При отсутствии лицевых счетов - 75 л.
15	Сведения, справки о совокупном доходе работников за год и уплате налогов	5 л.	
16	Переписка о выдаче и возврате ссуд	5 л.*	* После погашения ссуды
17	Исполнительные листы	До минимальной необходимости*	* Не менее 5 л.
18	Документы (справки, акты и др.) о дебиторской и кредиторской задолженности, недостачах, хищениях	5 л.	
19	Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов <sup>4</sup>	До замены новыми	
20	Документы (протоколы, акты, расчеты, заключения) о переоценке основных средств, оценке стоимости имущества	Пост.	
21	Документы об амортизационных отчислениях	5 л.	
22	Оборотные ведомости	5 л.	

Окончание таблицы

Г 1	2	3	4
23	Сообщения (свидетельства) о постановке на учет в налоговых органах	5 л.*	* После снятия с учета
24	Отчеты (декларации) по налогам: - годовые - квартальные - месячные	Пост. 5 л.* 1 г.**	* При отсутствии годовых - пост. ** При отсутствии квартальных - 5 л.
25	Документы (заявки, акты, справки, переписка) по валютным вопросам	5 л.	
26	Оперативные отчеты о расходовании иностранной валюты по заграничным командировкам	5 л.	
27	Лицевые счета акционеров	5 л.*	* После перехода права собственности на акции
28	Договоры (кредитные, хозяйственные, операционные)	5 л.*	* После истечения срока действия договора
29	Паспорта сделок	Пост.	
30	Документы (акты, справки, счета) о приеме выполненных работ	5л.*	* При отсутствии лицевых счетов - 75 л.
31	Договоры о материальной ответственности	5 л.*	* После увольнения материально ответственного лица
32	Образцы подписей материально ответственных лиц	До минования надобности	
33	Договоры имущественного страхования	5 л.*	* После истечения срока договора
34	Документы (акты, инвентаризационные описи, сличительные ведомости) об инвентаризации основных средств и иного имущества	5 л.	
35	Книги, журналы, карточки учета: - ценных бумаг - расчетов с организациями - приходно-расходных ордеров - подотчетных лиц - депонированной зарплаты - доверенностей и др.	Пост. 5 л. 5 л. 5 л. 5 л. 5 л.	
36	Программы, руководства по организации и внедрению автоматизированных систем бухгалтерского учета и отчетности	Пост.	

#### ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете» (с учетом последующих изменений и дополнений).

2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 06.07.1999 № 43н.

3. Приказ Министерства финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с учетом последующих изменений и дополнений).
4. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 25.11.1998 № 56н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 № 96н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2000 № 5н (с учетом последующих изменений и дополнений).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 № 11н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 02.07.2002 № 66н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 24.11.2003 № 105н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н.
11. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.12.1996 № 112 (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 12.05.1999 № 36н).
12. Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2003 № 44н.
13. Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с учетом последующих изменений и дополнений).
14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).
15. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.
16. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 21.03.2000 № 29н.
17. Коды показателей годовой бухгалтерской отчетности организаций, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики: Утв. приказом Госкомстата России и Министерства финансов РФ от 14.11.2003 № 475/102н.

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ</b> .....	3
<b>ВВЕДЕНИЕ</b> .....	5
1. Бухгалтерский учет и его место в системе управления организацией .....	5
2. Внутренние и внешние пользователи бухгалтерской информации .....	6
3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации .....	7
4. Основы организации бухгалтерского учета в организациях .....	10
<b>Глава 1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b> .....	13
1. Сущность и основные задачи бухгалтерского учета .....	13
2. Основные правила (принципы) ведения бухгалтерского учета .....	14
3. Объекты бухгалтерского учета и их классификация .....	16
4. Движение имущества организации .....	20
5. Способы бухгалтерского учета .....	22
6. Документирование операций. Первичные учетные документы .....	23
7. Документооборот .....	26
8. Инвентаризация .....	29
9. Оценка объектов бухгалтерского учета .....	32
10. Калькулирование .....	34
11. Бухгалтерский баланс .....	36
12. Счета бухгалтерского учета и двойная запись .....	39
13. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета .....	51
14. Формы бухгалтерского учета. Учетные регистры .....	59
15. Формы бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства .....	71
16. Обязательные реквизиты и коды, указываемые в первичных учетных документах .....	76
<b>Глава 2. ОБЩЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЕ О ДОХОДАХ, РАСХОДАХ И НАЛОГАХ</b> .....	82
1. Общее представление о доходах и расходах организации .....	82
2. Общее представление о ценах и налогах .....	84
3. Пример отражения доходов, расходов и налогов на счетах бухгалтерского учета .....	94
<b>Глава 3. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ</b> .....	97
<b>А. Учет денежных средств в кассе организации</b> .....	97
1. Организация работы кассы .....	97
2. Соблюдение кассовой дисциплины .....	100
3. Документальное оформление движения денежных средств в кассе .....	103
4. Синтетический учет кассовых операций .....	114
5. Инвентаризация кассы организации .....	116
<b>Б. Учет денежных средств на расчетном счете</b> .....	118
1. Порядок открытия расчетного счета в банке .....	118
2. Формы безналичных расчетов .....	121
2.1. Расчеты платежными поручениями .....	122
2.2. Расчеты по аккредитивам .....	134
2.3. Расчеты чеками .....	135
2.4. Расчеты по инкассо .....	136
2.5. Порядок заполнения и представления расчетных документов .....	139
3. Синтетический учет операций по расчетным счетам .....	139
<b>В. Учет денежных средств на валютном счете</b> .....	142
1. Порядок открытия валютного счета в банке .....	142
2. Валютные операции и порядок их осуществления .....	144
3. Формы безналичных расчетов .....	148

4. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте .....	149
5. Синтетический учет операций по валютным счетам .....	152
Г. Учет денежных средств на специальных счетах .....	156
Д. Учет переводов в пути .....	158
<b>Глава 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ</b> .....	161
1. Понятие долгосрочных инвестиций и организация их учета .....	161
2. Учет затрат на капитальное строительство .....	162
3. Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа .....	163
<b>Глава 5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ</b> .....	168
1. Понятие основных средств и их классификация .....	168
2. Движение основных средств и основные цели их бухгалтерского учета .....	171
3. Документальное оформление движения основных средств .....	172
4. Оценка основных средств .....	178
5. Учет поступления основных средств .....	180
5.1. Учет основных средств, приобретенных за плату .....	180
5.2. Учет основных средств, изготовленных (сооруженных) за плату .....	188
5.3. Учет основных средств, поступивших в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации .....	193
5.4. Учет безвозмездно полученных основных средств .....	196
5.5. Учет основных средств, поступивших в организацию в обмен на другое имущество .....	199
6. Учет амортизации основных средств .....	202
7. Последующая оценка основных средств .....	210
8. Учет восстановления основных средств .....	213
8.1. Учет содержания и ремонта основных средств .....	214
8.2. Учет модернизации и реконструкции основных средств .....	218
9. Учет выбытия основных средств .....	221
9.1. Учет выбытия основных средств при их списании .....	221
9.2. Учет выбытия основных средств при их продаже .....	224
9.3. Учет выбытия основных средств при их передаче в счет вклада в уставный капитал .....	226
9.4. Учет выбытия основных средств при их безвозмездной передаче .....	230
10. Учет аренды основных средств .....	231
10.1. Учет аренды основных средств у арендодателя .....	232
10.2. Учет аренды основных средств у арендатора .....	234
11. Учет лизинговых операций .....	236
11.1. Учет лизинговых операций у лизингодателя .....	237
11.2. Учет лизинговых операций у лизингополучателя .....	238
12. Инвентаризация основных средств .....	240
13. Особенности учета основных средств на малых предприятиях .....	244
<b>Глава 6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ</b> .....	246
1. Понятие нематериальных активов и их классификация .....	246
2. Правовое регулирование нематериальных активов .....	249
3. Движение нематериальных активов и основные задачи их бухгалтерского учета .....	258
4. Документальное оформление движения нематериальных активов .....	258
5. Оценка нематериальных активов .....	259
6. Учет поступления нематериальных активов .....	261
6.1. Учет нематериальных активов, приобретенных за плату .....	261
6.2. Учет нематериальных активов, созданных (изготовленных) силами организации .....	267

6.3. Учет нематериальных активов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации .....	269
6.4. Учет организационных расходов .....	270
6.5. Учет безвозмездно полученных нематериальных активов .....	271
6.6. Учет деловой репутации организации .....	273
6.7. Учет операций, связанных с предоставлением права на использование нематериальных активов .....	274
7. Учет амортизации нематериальных активов .....	275
8. Учет выбытия нематериальных активов .....	279
8.1. Учет выбытия нематериальных активов при их списании .....	280
8.2. Учет выбытия нематериальных активов при их уступке (продаже) .....	280
8.3. Учет выбытия нематериальных активов при передаче их в счет вклада в уставный капитал .....	281
8.4. Учет выбытия нематериальных активов при их безвозмездной передаче .....	285
9. Инвентаризация нематериальных активов .....	286
10. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы .....	287
<b>Глава 7. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ</b> .....	294
<b>А. Общие положения по учету материально-производственных запасов</b> .....	294
1. Понятие материально-производственных запасов и их классификация .....	294
2. Основные задачи учета материально-производственных запасов .....	296
3. Оценка материально-производственных запасов .....	297
4. Учет резервов под снижение стоимости материально-производственных запасов .....	299
<b>Б. Учет материалов</b> .....	300
1. Движение материалов и их документальное оформление .....	300
2. Оценка материалов при их принятии к бухгалтерскому учету .....	314
3. Оценка материалов при их отпуске в производство и ином выбытии .....	316
4. Учет поступления материалов .....	319
4.1. Учет материалов, приобретенных за плату .....	323
4.2. Учет материалов при их изготовлении силами организации .....	327
4.3. Учет материалов, поступивших в счет вклада в уставный капитал организации .....	328
4.4. Учет безвозмездно полученных материалов .....	330
4.5. Учет материалов, полученных в результате ликвидации основных средств и иного имущества .....	331
4.6. Учет материалов, полученных в обмен на другое имущество .....	331
4.7. Учет материалов в пути .....	332
4.8. Учет неотфактурованных поставок .....	333
4.9. Учет недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке .....	334
5. Учет отпуска материалов на производство продукции .....	336
6. Учет выбытия материалов .....	339
6.1. Учет выбытия материалов в связи с чрезвычайными обстоятельствами .....	339
6.2. Учет выбытия материалов при их продаже .....	339
6.3. Учет выбытия материалов при их передаче в счет вклада в уставный капитал .....	340
6.4. Учет выбытия материалов при их безвозмездной передаче .....	342
7. Инвентаризация материалов .....	343
<b>В. Учет тары</b> .....	347
1. Классификация тары .....	347
2. Документальное оформление движения тары .....	348
3. Оценка и учет тары .....	348
4. Учет тары-оборудования .....	353



Г. Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды .....	354
1. Основные понятия и определения .....	354
2. Движение специальной оснастки и специальной одежды и их документальное оформление .....	355
2.1. Оперативный учет специальных инструментов и приспособлений .....	356
2.2. Оперативный учет специальной одежды .....	358
3. Учет поступления специальной оснастки и специальной одежды .....	359
4. Учет отпуска специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) .....	362
5. Учет выбытия специальной оснастки и специальной одежды .....	364
<b>Глава 8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОПЛАТУ ТРУДА И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ</b> .....	367
1. Организация приема работников на работу .....	367
2. Первичные учетные документы по учету работников организации .....	369
3. Формы и системы оплаты труда работников .....	373
4. Первичные учетные документы по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда .....	377
5. Состав затрат на оплату труда, включаемых в себестоимость продукции .....	381
6. Учет расчетов с персоналом по оплате труда .....	384
6.1. Учет расчетов по заработной плате и другим видам оплаты труда .....	384
6.2. Исчисление средней заработной платы .....	387
6.3. Учет расчетов по оплате отпусков .....	390
6.4. Учет расчетов по выплате выходных пособий .....	394
6.5. Учет расчетов по выплате пособий по временной нетрудоспособности ..	396
7. Учет удержаний из оплаты труда .....	400
7.1. Удержание налога на доходы физических лиц .....	400
7.2. Удержания по исполнительным листам .....	405
8. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению .....	407
8.1. Учет расчетов по единому социальному налогу .....	407
8.2. Учет расчетов по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование .....	412
8.3. Учет расчетов по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний .....	416
9. Синтетический учет операций, связанных с оплатой труда .....	419
10. Учет расчетов с подотчетными лицами .....	420
10.1. Учет командировочных расходов .....	422
11. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям .....	427
<b>Глава 9. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)</b> .....	432
1. Понятие затрат на производство и расходов организации .....	432
2. Классификация производственных затрат .....	434
3. Характеристика счетов по учету затрат на производство и реализацию продукции .....	437
4. Состав расходов, включаемых в себестоимость продукции и учитываемых при налогообложении прибыли .....	441
4.1. Материальные расходы .....	441
4.2. Расходы на оплату труда .....	444
4.3. Амортизация .....	446
4.4. Прочие затраты, связанные с производством и реализацией продукции .....	446
5. Порядок принятия к учету и признания расходов организации .....	470

6. Синтетический учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции .....	472
6.1. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции .....	476
7. Сводный учет затрат на производство продукции .....	480
8. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств .....	481
9. Особенности учета производственных затрат на малых предприятиях .....	483
<b>Глава 10. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ</b> .....	485
А. Учет готовой продукции .....	485
1. Документальное оформление поступления готовой продукции на склад ....	485
2. Оценка готовой продукции .....	486
3. Учет отгрузки (отпуска) готовой продукции .....	488
4. Учет продаж готовой продукции .....	489
5. Особенности учета продаж готовой продукции по договору комиссии .....	495
5.1. Учет расчетов по договору комиссии у комитента .....	495
5.2. Учет расчетов по договору комиссии у комиссионера .....	497
6. Учет продаж работ и услуг .....	499
Б. Учет товаров в неторговых организациях .....	501
1. Учет поступления товаров .....	501
2. Аналитический учет движения товаров .....	503
3. Учет выручки от продажи товаров .....	504
В. Учет товаров в торговых организациях .....	505
1. Документальное оформление движения товаров .....	505
2. Оценка товаров .....	508
3. Учет поступления товаров .....	509
4. Учет продаж товаров .....	514
5. Инвентаризация товаров .....	519
6. Особенности учета готовой продукции и товаров на малых предприятиях .....	521
<b>Глава 11. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ</b> .....	523
1. Основные понятия и определения .....	523
2. Учет продаж продукции (товаров) на экспорт .....	526
3. Учет поступления товаров по импорту .....	532
<b>Глава 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ</b> .....	538
1. Понятие финансовых вложений и их классификация .....	538
2. Учет движения финансовых вложений .....	542
3. Первоначальная оценка финансовых вложений .....	543
4. Учет поступления финансовых вложений .....	545
4.1. Учет акций, облигаций и других видов финансовых вложений, приобретенных за плату .....	545
4.2. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций .....	548
4.3. Учет вкладов по договору простого товарищества .....	553
4.3.1. Учет организацией-товарищем операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества .....	554
4.3.2. Учет организацией, ведущей общие дела, операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества .....	556
4.4. Учет займов, предоставленных другим организациям .....	558
4.5. Учет финансовых вложений, полученных организацией в счет вклада в уставный капитал или в счет вклада по договору простого товарищества .....	559
4.6. Учет финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно .....	560
4.7. Учет финансовых вложений, полученных организацией в обмен на другое имущество .....	561

5. Текущий учет финансовых вложений .....	562
5.1. Последующая оценка финансовых вложений .....	562
5.1.1. Учет долговых ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость .....	563
5.1.2. Обесценение финансовых вложений .....	566
5.1.3. Учет доходов по финансовым вложениям .....	568
6. Учет выбытия финансовых вложений .....	571
6.1. Оценка финансовых вложений при их выбытии .....	571
6.2. Учет операций по выбытию финансовых вложений .....	573
7. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности .....	576
8. Инвентаризация финансовых вложений .....	576
<b>Глава 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ</b> .....	579
1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности .....	579
2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	582
2.1. Учет авансов выданных .....	585
2.2. Учет расчетов с использованием векселей .....	585
3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками .....	586
3.1. Учет авансов полученных .....	588
3.2. Учет расчетов с использованием векселей .....	591
3.3. Учет расчетов при перемене лиц в обязательствах .....	591
4. Учет резервов по сомнительным долгам .....	595
5. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами .....	598
5.1. Учет расчетов по имущественному и личному страхованию .....	598
5.2. Учет расчетов по претензиям .....	602
5.3. Учет расчетов по прочей кредиторской и дебиторской задолженности ...	604
6. Учет внутрихозяйственных расчетов .....	605
6.1. Учет расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы .....	605
6.2. Учет расчетов по договорам доверительного управления имуществом ..	606
<b>Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ</b> .....	615
1. Система налогов и сборов в Российской Федерации .....	615
2. Учет расчетов по федеральным налогам .....	616
2.1. Расчеты по налогу на добавленную стоимость .....	616
2.2. Расчеты по акцизам .....	623
2.3. Расчеты по налогу на прибыль организаций .....	630
3. Учет расчетов по региональным налогам .....	650
3.1. Расчеты по налогу на имущество организаций .....	650
3.2. Расчеты по транспортному налогу .....	653
4. Учет расчетов по местным налогам .....	656
4.1. Расчеты по земельному налогу .....	656
<b>Глава 15. УЧЕТ ЗАЕМНЫХ СРЕДСТВ     И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ</b> .....	660
1. Понятие кредитов, займов и выданных заемных обязательств .....	660
2. Порядок учета задолженности по полученным кредитам, займам и выданным заемным обязательствам .....	662
3. Состав и порядок признания затрат по кредитам, займам и выданным заемным обязательствам .....	665
4. Учет процентов, причитающихся к оплате по полученным заемным средствам ...	666
5. Особенности учета процентов, причитающихся к оплате по полученным заемным средствам .....	668
5.1. Учет затрат по заемным средствам, используемым для осуществления предварительной оплаты материально- производственных запасов, других ценностей, работ, услуг .....	669

5.2. Учет затрат по заемным средствам, используемым на приобретение и/или строительство основных средств .....	670
6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности .....	675
7. Учет целевого финансирования .....	676
<b>Глава 16. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА .....</b>	<b>682</b>
1. Учет уставного капитала .....	682
1.1. Учет уставного капитала акционерного общества .....	685
1.2. Учет уставного капитала общества с ограниченной ответственностью .....	691
1.3. Учет уставного фонда унитарного предприятия .....	694
2. Учет резервного капитала .....	697
3. Учет добавочного капитала .....	698
4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) .....	699
<b>Глава 17. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ .....</b>	<b>702</b>
1. Доходы и расходы организации и их классификация .....	702
2. Признание доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете .....	705
3. Раскрытие информации о доходах и расходах организации в бухгалтерской отчетности .....	709
4. Учет финансового результата от обычных видов деятельности .....	710
5. Учет финансового результата от операционных и внереализационных доходов и расходов .....	712
6. Учет финансового результата от чрезвычайных доходов и расходов .....	715
7. Порядок формирования и учета конечного финансового результата .....	716
7.1. Реформация баланса .....	718
8. Учет расходов будущих периодов .....	719
9. Учет доходов будущих периодов .....	721
10. Учет расчетов с учредителями и акционерами .....	723
10.1. Определение размера базовой прибыли на акцию и «разводненной» прибыли на акцию .....	725
<b>Глава 18. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>728</b>
1. Основные положения по формированию и изменению учетной политики организации .....	728
2. Основные положения по раскрытию учетной политики организации .....	731
3. Выбор организационно-технических способов ведения бухгалтерского учета при формировании учетной политики организации .....	733
4. Выбор методических способов ведения бухгалтерского учета при формировании учетной политики организации .....	734
5. Составление примерного приказа по учетной политике организации .....	738
6. Учетная политика для целей налогообложения .....	741
<b>Глава 19. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>748</b>
1. Состав бухгалтерской отчетности .....	748
2. Общие требования к бухгалтерской отчетности .....	750
3. Содержание бухгалтерского баланса и порядок формирования его показателей .....	752
4. Содержание отчета о прибылях и убытках и порядок формирования его данных .....	756
5. Содержание пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и порядок их формирования .....	760
6. Дополнительные данные, раскрываемые в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках .....	763
6.1. Информация о событиях после отчетной даты .....	763
6.2. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности .....	766
6.3. Информация об аффилированных лицах .....	771
6.4. Информация по сегментам .....	772

6.5. Информация по прекращаемой деятельности .....	774
6.6. Информация об участии в совместной деятельности .....	776
7. Порядок составления сводной бухгалтерской отчетности .....	779
7.1. Правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность .....	780
7.2. Правила включения данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность .....	781
8. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности .....	782

ТУМАСЯН РАФАЭЛЬ ЗАРЗАНОВИЧ

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

## Учебно-практическое пособие

Главный редактор Г.Л. Гуртова  
Корректор Т.Н. Немчинова  
Компьютерная верстка автора

Подписано в печать 24.03.2006 Формат 70 x 100/16.  
Печать офсетная. Гарнитура «Arial».  
Усл. печ. л. 49,68. Тираж 5000 экз. Заказ № 3-211

ООО «Омега-Л»  
123022, Москва, Столярный пер., д. 14, оф. 23  
, Тел., факс (495) 253-12-29.  
[www.omega-l.ru](http://www.omega-l.ru)

Отпечатано в типографии ОАО ПИК «Идел-Пресс»  
в полном соответствии с качеством  
предоставленных диапозитивов.  
420066, г. **Казань**, ул. Декабристов, 2.