

В.М. Богаченко
Н.А. Кириллова

Бухгалтерский учет учебник

Соответствует Федеральному государственному
образовательному стандарту
(третьего поколения)



19-е издание

В. М. Богаченко, Н. А. Кириллова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник

*Допущен Министерством образования РФ
в качестве учебника для студентов
образовательных учреждений среднего
профессионального образования,
обучающихся по специальностям
экономики и управления*

Издание 19-е,
стереотипное

РОСТОВ-НА-ДОНУ

Феникс

2015

УДК 657(075.32)

ББК 65.052я723

КТК 093

Б73

Богаченко В.М. — гл. 1, 2, 9, 10, 11, 12, 13, 15;

Кириллова Н.А. — гл. 3, 4, 5, 6, 7, 8, 14

Богаченко В.М.

Б73 Бухгалтерский учет: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. — Изд. 19-е, стер. — Ростов н/Д: Феникс, 2015. — 510, [1] с. — (Среднее профессиональное образование).

ISBN 978-5-222-23117-3

Учебник соответствует федеральному государственному образовательному стандарту среднего профессионального образования (ФГОС СПО), утвержденному приказом Министерства образования РФ № 282 от 06.04.2010 г. для подготовки специалистов по бухгалтерскому учету. Он адаптирован к учебному плану и профессиональным модулям специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Книга содержит три раздела: Раздел I «Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации (профессиональный модуль 01)», раздел II «Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации бухгалтерского учета организации (профессиональный модуль 02)», раздел III «Составление и использование бухгалтерской отчетности (профессиональный модуль 04)», что позволяет изучить предмет и получить первичные профессиональные навыки по ведению бухгалтерского учета в организации. Материал изложен в доступной форме, содержит множество примеров, образцы первичных документов, таблицы и схемы. После каждой темы приведены вопросы и тесты для самоконтроля.

В учебнике учтены последние изменения, связанные с принятием новых положений по бухгалтерскому учету, а также изменения в учете и налогообложении введенные в 2013 г. Учебник учитывает совокупность требований, обязательных при реализации основных профессиональных образовательных программ по специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» всеми образовательными учреждениями профессионального образования на территории Российской Федерации.

Учебник предназначен для студентов колледжей, вузов, слушателей курсов дополнительного профессионального образования и всех, кто изучает бухгалтерский учет.

УДК 657(075.32)

ББК 65.052я723

ISBN 978-5-222-23117-3

© Богаченко В.М., Кириллова Н.А., 2014

© Оформление: ООО «Феникс», 2014

ПРЕДИСЛОВИЕ

Бухгалтерский учет является важнейшим показателем экономической политики организации и отражает полную картину ее имущественного и финансового состояния. С помощью бухгалтерского учета с наибольшей полнотой и точностью отражаются все стороны деятельности организации. Бухгалтерский учет способствует совершенствованию оперативного планирования, формированию информационной базы для анализа хозяйственной деятельности и прогнозирования ее финансового результата. Правильное и качественное ведение бухгалтерского учета позволяет повысить рентабельность деятельности организации. Организация бухгалтерского учета на любом предприятии должна строиться на нормативно-законодательной базе, в основе которой лежит план счетов.

Профессия бухгалтера — одна из самых трудных, но и самых востребованных. Потребность в специалистах бухгалтерского учета значительно выросла в последние годы, поэтому интерес к профессии бухгалтера не уменьшается. Это связано с бурным развитием предпринимательства в России, возникновением разных форм собственности, многообразием видов деятельности.

Появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете». Бухгалтерский учет является обязательной дисциплиной при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту, финансам и кредиту, налогам и налогообложению, менеджменту.

Учебник составлен в соответствии с федеральным государственным образовательным стандартом среднего профессионального образования (ФГОС СПО), утвержденным приказом Министерства образования РФ 282 от 06.04.2010, для подготовки специалистов по бухгалтерскому учету. Он адаптирован к учебному плану и профессиональным модулям специальности «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)».

Книга содержит три раздела:

Раздел I «Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации (профессиональный модуль 01)».

Раздел II «Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации бухгалтерского учета организации (профессиональный модуль 02)».

Раздел III «Составление и использование бухгалтерской отчетности (профессиональный модуль 04)»

Это позволяет изучить предмет и получить первичные профессиональные навыки по ведению бухгалтерского учета в организации.

Весь материал излагается в соответствии с системой национальных бухгалтерских стандартов — Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), в доступной форме, содержит множество примеров, образцы первичных документов, таблицы и схемы.

После каждой темы приведены вопросы и тесты для самоконтроля.

В учебнике учтены последние изменения, связанные с принятием новых положений по бухгалтерскому учету, а также последние изменения в учете и налогообложении. В учебнике учтены требования, обязательные при реализации основных профессиональных образовательных программ по специальности «Экономика и бухгалтерский учет

(по отраслям)» всеми образовательными учреждениями профессионального образования на территории Российской Федерации. Учебник позволит студентам овладеть общими и профессиональными компетенциями, соответствующими основным видам профессиональной деятельности и предусмотренными ФГОС.

В результате освоения профессиональных модулей студент должен знать:

- законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности;
- систему национальных бухгалтерских стандартов (ПБУ).

Должен уметь:

- пользоваться инструкциями, Положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету;
- заполнять и обрабатывать бухгалтерские документы;
- составлять бухгалтерские записи;
- вести бухгалтерскую отчетность.

Федеральным Государственным образовательным стандартом определено, что бухгалтер должен обладать *профессиональными компетенциями, соответствующими основным видам профессиональной деятельности*:

1. Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации.

1.1. Обрабатывать первичные бухгалтерские документы.

1.2. Разрабатывать и согласовывать с руководством организации рабочий план счетов бухгалтерского учета организации.

1.3. Проводить учет денежных средств, оформлять денежные и кассовые документы.

1.4. Формировать бухгалтерские проводки по учету имущества организации на основе рабочего плана счетов бухгалтерского учета.

2. Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации.

- 2.1. Формировать бухгалтерские проводки по учету источников имущества организации на основе рабочего плана счетов бухгалтерского учета.
- 2.2. Выполнять поручения руководства в составе комиссии по инвентаризации имущества в местах его хранения.
- 2.3. Проводить подготовку к инвентаризации и проверку действительного соответствия фактических данных инвентаризации данным учета.
- 2.4. Отражать в бухгалтерских проводках зачет и списание недостачи ценностей (регулировать инвентаризационные разницы) по результатам инвентаризации.
- 2.5. Проводить процедуры инвентаризации финансовых обязательств организации.
3. Составление и использование бухгалтерской отчетности.
 - 3.1. Отражать нарастающим итогом на счетах бухгалтерского учета имущественное и финансовое положение организации, определять результаты хозяйственной деятельности за отчетный период.
 - 3.2. Составлять формы бухгалтерской отчетности в установленные законодательством сроки.
 - 3.3. Составлять налоговые декларации по налогам и сборам в бюджет и формы статистической отчетности в установленные законодательством сроки.
 - 3.4. Проводить контроль и анализ информации об имуществе и финансовом положении организации, ее платежеспособности и доходности.

Реформирование бухгалтерского учета в России и становление его нормативного и налогового регулирования — очень длительный процесс, протекание которого обусловлено многими объективными факторами. Данный учебник облегчит изучение бухгалтерского учета на современном этапе его реформирования.

РАЗДЕЛ I

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ (ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ МОДУЛЬ 01)

..... ГЛАВА I

ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

.....

1.1. ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ АППАРАТА БУХГАЛТЕРИИ

Бухгалтерский учет — это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с требованиями к бухгалтерскому учету, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Первичным звеном бухгалтерского учета является бухгалтерия организации. Бухгалтерия — самостоятельная структурная единица организации и не может входить в состав какого-либо другого организационного подразделения; организация, не имеющая бухгалтерии, может привлекать для ведения бухгалтерского учета специализированную организацию или соответствующего специалиста на договорных началах.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от содержания и объема учетной работы. В объединениях и на крупных предприятиях бухгалтерия подразделяется на ряд отделов (рис. 1).

Расчетный отдел бухгалтерии ведет расчеты с рабочими и служащими по оплате труда и социальному страхованию,

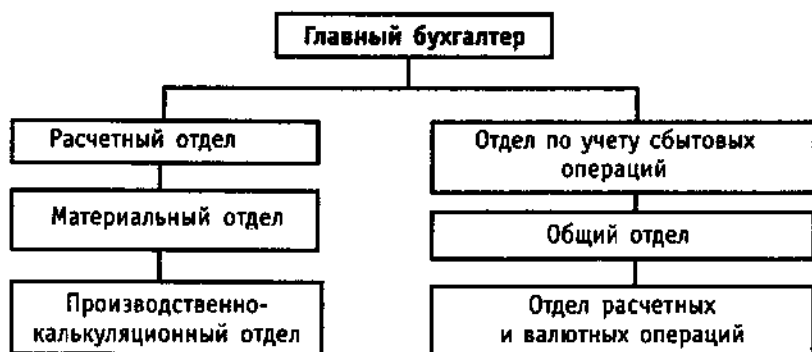


Рис. 1. Структура аппарата бухгалтерии

осуществляет расчеты с финансовыми органами, банками и депонентами, составляет отчетность по труду и заработной плате.

Материальный отдел занимается учетом расчетов с поставщиками, учитывает движение основных средств, материалов, тары. Проверяет правильность ведения складского учета материальных ценностей, составляет отчет о наличии и движении материальных и других имущественных ценностей.

Производственно-калькуляционный отдел осуществляет учет издержек производства, исчисляет себестоимость продукции, составляет отчетность о выполнении плана по выпуску продукции и ее себестоимости. В функции этого подразделения бухгалтерии входят также общее руководство и контроль за наличием, движением и сохранностью полуфабрикатов собственного и незавершенного производства.

Отдел по учету сбытовых операций учитывает наличие и движение готовых изделий на складах отдела сбыта. В этом отделе ведется учет готовой продукции, ее реализации. Отдел ведет учет расчетов с покупателями, осуществляет контроль за правильностью и своевременностью поступления платежей от них.

Отдел расчетных и валютных операций занимается учетом банковских и валютных операций. На этот же отдел, при отсутствии финансовой службы, возлагается функция организации финансовой работы.

Общий отдел бухгалтерии предприятия ведет учет всех остальных хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив.

Рассмотренная структура организации аппарата бухгалтерии применяется на большинстве средних, а иногда и крупных предприятий и носит название *вертикальной*.

На небольших предприятиях, как правило, применяется *линейная* структура, при которой все работники аппарата бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

На крупных предприятиях используется комбинированная система организации аппарата бухгалтерии, при которой в составе бухгалтерии выделяются службы, занятые выполнением замкнутого цикла работ (по видам производства). В этих случаях права главного бухгалтера будут передаваться его заместителям, в пределах их полномочий.

В современных условиях ведение бухгалтерского учета основывается на самом широком использовании средств вычислительной техники. Организационные формы механизации бухгалтерского учета различны и зависят от вида вычислительной техники, ее размещения, степени оснащенности ею отрасли, объема обрабатываемой информации, сферы обслуживания.

1.2. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель. Он обязан создать необходимые условия для правильного ведения учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией. Возглавляет ее главный бухгалтер,

который должен обеспечивать правильность постановки учета, его достоверность, осуществлять контроль за сохранностью, рациональным и экономным использованием всех средств предприятия. Он обязан организовать внедрение передовых форм и методов учета, отвечающих требованиям оперативного руководства предприятием.

Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

Начиная с 2013 года, главный бухгалтер (или другой человек, на которого возложено ведение бухучета) в компаниях должен соответствовать трем критериям.

Первый критерий — наличие высшего профессионального образования.

Второй критерий — стаж работы, связанной с бухгалтерией или аудитом, не менее трех лет из последних пяти календарных лет. В случае, если нет образования по специальностям бухучета и аудита, стаж должен быть не менее пяти лет из последних семи календарных лет.

Третий критерий — отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Эти же критерии распространяются и на физических лиц, которые оказывают бухгалтерские услуги на основании гражданско-правовых договоров. Если же договор заключен с аутсорсинговой организацией, то в ее штате должен быть как минимум один работник, отвечающий приведенным выше требованиям.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных опера-

ций, представление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, проведение (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов предприятия. Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства и хозяйственные договоры. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

С главным бухгалтером согласовывается назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складом и др.). Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем предприятия по согласованию с главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников предприятия.

При освобождении главного бухгалтера производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя). Одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности данных с составлением акта, утверждаемого руководителем предприятия.

1.3. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИЙ

Учетная политика организации определяется в ПБУ 1/2008 как *«совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (ус-*

тавной) деятельности». К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и др.

Выбор учетной политики зависит от специфики организации, особенностей организации управления, особенностей коммерческой деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную политику влияют налоговые условия, льготы, валютная политика государства, характер владения, формы собственности, квалификация персонала и др.

При выборе учетной политики учитываются следующие требования:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

Учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, которое ведет бухучет в организации, и оформляется приказом руководителя. Она едина и применяется всеми подразделениями предприятия независимо от места их расположения.

Учетная политика применяется последовательно в течение ряда лет и должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций за отчетный период;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя из правовой нормы и экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

- равенство данных аналитического и синтетического учета, а также соответствие показателей отчетности записям на счетах бухгалтерского учета;
- рациональное ведение бухгалтерского учета, с учетом хозяйственной деятельности и величины организации.

Изменения в учетной политике организации допускаются при: реорганизации предприятия (слиянии, разделении, присоединении), смене собственников, изменении законодательства РФ и нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработке и применении новых способов бухгалтерского учета.

Приказ об учетной политике должен состоять из двух частей — учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

К *бухгалтерской* учетной политике прилагают:

- формы первичных документов;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- положение об инвентаризации активов и обязательств организации.

К *налоговой* учетной политике прилагаются бланки учетных налоговых регистров, самостоятельно разработанные и утвержденные организацией.

1. В разделе «Учет основных средств» налоговой и бухгалтерской учетной политики необходимо прописать порядок учета основных средств стоимостью не более 40 тыс. руб. за единицу, а также книг, брошюр и других изданий.

2. Определить:

- способы начисления амортизации и применения в налоговом учете амортизационной премии, положения об изменении срока полезного использования основных средств после проведения реконструкции, модернизации или технического перевооружения;
- способ оценки МПЗ при отпуске в производство и ином выбытии;

- способ учета затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз) до момента передачи их в продажу (ст. 320 НК РФ);
- способ признания коммерческих и управленческих расходов (ст. 318 НК РФ);
- перечень создаваемых резервов;
- порядок ведения раздельного учета;
- порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей (ст. 286 НК РФ);
- порядок уплаты налогов при наличии структурных подразделений;
- порядок применения ПБУ 18/02 «Налог на прибыль»;
- порядок ведения налогового учета.

Особое место в учетной политике занимают ее методические и организационные аспекты.

Методические аспекты:

1. Порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.
2. Порядок отражения на счетах операций приобретения и заготовления материальных ценностей.
3. Метод оценки производственных запасов и расчета их фактической себестоимости.
4. Варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
5. Способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
6. Перечень резервов предстоящих расходов.
7. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.
8. Сроки погашения расходов будущих периодов.
9. Варианты учета выпуска продукции.
10. Порядок создания резерва по сомнительным долгам.
11. Варианты определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).
12. Сроки списания доходов будущих периодов.
13. Варианты распределения и использования чистой прибыли.

14. Порядок начисления и выплаты дивидендов.
15. Порядок оценки кредиторской задолженности.
16. Формирование резервного капитала.
17. Метод распределения расходов на продажу.

Организационные аспекты:

1. Выбор формы бухгалтерского учета.
2. Организация работы в бухгалтерии.
3. Системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.
4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Технология обработки учетной информации.
7. Объем, сроки и адреса представления отчетности.
8. Система взаимоотношений с аудиторскими службами.

Таким образом, при разработке учетной политики организации следует учитывать, что, поскольку она утверждается приказом руководителя организации, то приобретает юридическую силу. Поэтому в нее необходимо включить все перечисленные выше аспекты, которые должны быть подкреплены нормативными документами. Приведенный перечень является примерным, количество пунктов может изменяться в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от направления хозяйственной деятельности и величины организации.

1.4. ОСНОВНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ЕГО ЗАДАЧИ

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г., все организации, независимо от организационно-правовой формы собственности, должны вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет отражает финансово-хозяйственную деятельность, воздействует на нее. Он предоставляет важную информацию, которая позволяет

планировать деятельность организации, оптимально использовать ресурсы, контролировать и оценивать результаты деятельности. Бухгалтерский учет дает информацию о динамике активов и обязательств, о финансовых результатах, контролирует платежную и финансовую дисциплину.

Бухгалтерский учет обеспечивает:

- правильное, полное и своевременное документирование фактов хозяйственной жизни;
- контроль за сохранностью материальных, трудовых и денежных ресурсов;
- состояние сметной, финансовой и платежной дисциплины;
- своевременное составление отчетности;
- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования банковскими, налоговыми органами, поставщиками, инвесторами;
- выявление и эффективное использование внутренних ресурсов.

Требования к бухгалтерскому учету определены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н:

1. *Бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни ведется в валюте Российской Федерации — рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке.*
2. *Имущество, являющееся собственностью предприятия, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.*
3. *Бухгалтерский учет ведется предприятием непрерывно с момента его регистрации в качестве юридиче-*

ского лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни *путем двойной записи* на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается руководителем на основе Плана счетов бухгалтерского учета.
5. *Соблюдение равенства* данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца.
6. Все факты *хозяйственной жизни и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета* без каких-либо пропусков или изъятий.
7. В бухгалтерском учете организаций учитываются *раздельно* текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями.

Перед бухгалтерским учетом ставятся следующие основные задачи:

1. *Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении*, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества предприятия, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.
2. *Обеспечение информацией*, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

3. *Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости, прогнозирование и планирование предстоящих доходов и расходов.*

? Вопросы для самоконтроля

1. *Что понимается под организацией бухгалтерского учета?*
2. *Какие отделы включает структура аппарата бухгалтерии?*
3. *Основные аспекты учетной политики организации.*
4. *Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету?*

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

.....

2.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Кассовые операции занимают одно из центральных мест в хозяйственной деятельности организации. Потребность в наличных денежных средствах возникает постоянно и связана с выплатой заработной платы, пособий, средств на командировочные и хозяйственные расходы, оплату услуг наличными и т. п. В то же время в кассу ежедневно могут поступать платежи наличными за услуги, в погашение долга работниками, поступления с расчетного счета или от заказчиков и др.

Предельный размер расчетов наличными между юридическими лицами, между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем (ИП) по одному договору не должен превышать 100 000 руб.

Для хранения, поступления и выдачи денежных средств наличными организация создает специальный участок бухгалтерии — кассу. Ее возглавляет кассир — материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

По приказам руководителя и главного бухгалтера организации кассир выполняет операции по движению денежной наличности.

В небольших организациях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер или сам руководитель. При этом главный бухгалтер назначается приказом по предприятию с разрешением выполнять обязанности кассира и с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности кассира.

С 1 января 2012 года на территории Российской Федерации введен в действие новый порядок ведения организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых операций с наличностью.

Положение Банка России от 12.10.2011 № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» распространяется на:

- юридических лиц;
- юридических лиц, перешедших на упрощенную систему налогообложения;
- индивидуальных предпринимателей.

Документом определены правила:

- организации работы по ведению кассовых операций;
- приема и выдачи наличных денег в кассу (из кассы) организации (индивидуального предпринимателя);
- ведения кассовой книги для учета поступающих (выдаваемых) наличных денег;
- расчета лимита остатка наличных денежных средств в кассе;
- обеспечения порядка ведения кассовых операций.

Для ведения кассовых операций организация устанавливает **лимит остатка наличных денег** (далее — **лимит кассы**).

Лимит остатка наличных денег это — максимально допустимая сумма наличных денег, которая может храниться в кассе. Лимит определяется на конец рабочего дня после выведения остатка в кассовой книге.

Под кассой имеется в виду место для проведения кассовых операций. Это место определяет руководитель юридического лица, индивидуальный предприниматель

Лимит определяет само юридическое лицо, индивидуальный предприниматель. Об установленном лимите в обязательном порядке следует издать распорядительный документ (к примеру, приказ, распоряжение). Его можно оформить в произвольной форме. За банками сохраняются

полномочия по контролю за соблюдением кассовой дисциплины, в том числе, за превышением лимита. Банки по-прежнему должны проверять своих клиентов не реже одного раза в два года.

Наличные деньги сверх установленного лимита следует хранить на банковских счетах в банках. Деньги в банк, инкассаторам или на почту должен сдавать уполномоченный представитель юридического лица, индивидуальный предприниматель или его уполномоченный представитель.

Накопление денег сверх лимита допускается не только в дни выплаты зарплаты и в выходные (праздничные) дни, если в этот день организация осуществляет кассовые операции. Выплата заработной платы может осуществляться в течение пяти рабочих дней.

Лимит остатка кассы необходимо рассчитать по одной из двух формул.

Если организация получает наличную выручку

$$L = V : P \times N_c,$$

где L — лимит остатка наличных денег (руб); V — объем поступлений наличных денег; P — расчетный период, за который учитывается объем поступлений (не более 92 рабочих дней); N_c — период времени между днями сдачи в банк (не более 7 рабочих дней).

Период времени между днями сдачи в банк наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, тоже считается в рабочих днях и не может превышать семи рабочих дней. Если организация работает в населенном пункте, где нет банка, — 14 рабочих дней. Исключение составляют только действия непреодолимой силы.

Пример 1

ООО «Анна» (розничная торговля, режим работы с 9.00 до 21.00, выходной — воскресенье).

Денежная выручка за октябрь 1 200 000 рублей,
за ноябрь 1 250 000 рублей,
за декабрь 1 350 000 рублей.
Итого за 3 месяца (92 дня) — 3 800 000 рублей.
Выручка сдается в банк на следующий день в 12 часов.
Лимит кассы будет равен 82 000 руб. (3 800 000 : 92 дн. x 2 дн.)

При отсутствии поступлений наличных денег

$$L = R : P \times N_n,$$

где: L — лимит остатка наличных денег (руб.); R — объем выдачи наличных денег за исключением сумм, предназначенных для выплат заработной платы; P — расчетный период, за который учитывается объем выдач (не более 92 рабочих дней); N_n — период времени между днями получения по денежному чеку в банке наличных денег (не более 7 рабочих дней).

К примеру, организация работает с понедельника по пятницу и тратит за неделю 2 000 000 руб. Деньги в банк сдаются один раз в два дня, не считая суббот и воскресений. Тогда лимит составит — 800 000 руб. (2 000 000 руб. : : 5 раб. дн. x 2 раб. дн.).

Пример 2

ООО «Берта» (услуги, режим работы с 9.00 до 18.00, выходной — суббота, воскресенье).

Денежные затраты за неделю (5 дней) — 20 000 рублей. Деньги в банке организация получает 2 раза в месяц через 16 дней.

Лимит кассы будет равен 28 000 руб. (20 000 : 5 дн. x 7 дн.)

Поступающая в кассу предприятия выручка может расходоваться на следующие цели:

- на заработную плату;
- иные выплаты работникам (в том числе социального характера);

- стипендии;
- командировочные расходы;
- на оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг;
- выплату за оплаченные ранее за наличный расчет и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги;
- выплату страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физических лиц.

Расходование выручки на другие цели не допускается.

Предпринимателям следует учитывать, что расчеты в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей.

Если организация до 1 января не установит кассовый лимит, то вся наличность в кассе будет являться сверхнормативной.

Оборудовать специальную кассовую комнату не обязательно. Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

Основными задачами ведения бухгалтерского учета кассовых операций предприятий являются:

- обеспечение сохранности денежных средств (материальная ответственность, условия хранения, проведение ревизий);
- своевременное и точное оформление первичных документов и регистрация их в журнале.

2.1.1. Документация по бухгалтерскому учету кассовых операций

Кассовые операции могут вести назначенные кассиры, бухгалтер или сам руководитель. Контролирующая функция (вторая подпись) обычно доверяется второму лицу - главному бухгалтеру, бухгалтеру или иному работнику, назначенному приказом или распоряжением. При отсутствии бухгалтера это может делать и сам руководитель, особенно если он ведет кассу сам. Кассиру устанавливается должностная инструкция или перечень прав и обязанностей, с которыми он должен ознакомиться под роспись. У назначенного кассира должны быть штампы с текстом, подтверждающим проведение кассовой операции, например, для проставления на корешке приходного ордера. Должны быть у него и образцы подписей лиц, которые могут подписывать кассовые документы и разрешать выдачу денег.

Приходные и расходные операции оформляются кассовыми ордерами, имеющими цифровые коды форм документов, приведенные в Общероссийском классификаторе управленческой документации ОК 01193. В новом Положении журналы регистрации приходных и расходных кассовых ордеров не упоминаются. Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Кассовые операции могут вестись с применением программно-технических комплексов, в том числе оснащенных функцией приема наличных денег, принадлежащих или не принадлежащих на праве собственности юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю.

Кассир принимает наличные деньги по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом.

При этом лицу, вносящему деньги, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, заверенная печатью и штампом организации. Процесс пересчета денег должен производиться так, чтобы вторая сторона имела возможность наблюдать процесс.

При получении денежных средств в банке по чеку бухгалтером также выписывается приходный кассовый ордер с регистрацией его номера и даты на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам, на которых ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег подписывают руководитель и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя организации, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером общего или финансового отдела или главным бухгалтером.

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, по расходному кассовому ордеру, где проставляются подпись в получении и данные предъявленного документа.

Заработная плата, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении пяти рабочих дней, установленных для выплаты заработной платы, бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежной ведомости сумму.

Никаких подчисток, помарок или исправлений в кассовых документах не допускается. Если получатель денег имеет многократную доверенность, при каждом получении денег с нее делаются заверенные копии и прикладываются к расходным документам. Оригинал доверенности хранится у кассира.

Кассовые документы могут оформляться вручную или распечатываться на компьютере.

Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Приходные, расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, вносящим или получающим деньги. Они передаются в кассу лицом, выписавшим документ. Квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером и кассиром, заверяется печатью (штампом), регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов и выдается на руки сдавшему деньги, а приходный ордер остается в кассе. При выдаче денежных средств по доверенности они прилагаются к расходному кассовому ордеру или ведомости на выдачу средств.

По мере выполнения кассовых операций кассир обязан подписать их и, кроме того, их и приложенные к ним доку-

Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов за _____ г.

Приходные документы				Расходные документы			
Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)	Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение- код)
Итого за месяц							

менты погасить штампом или надписью «оплачено» или «получено» («число, месяц, год»).

До передачи в кассу на исполнение кассовые документы записываются бухгалтером в специальном журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров с указанием кодов целевого назначения наличных денежных средств.

Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организаций, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

2.1.2. Кассовая книга, ее строение и порядок ведения

Кассовая книга (форма № КО-4) — это регистр аналитического учета, защищающий интересы как кассира, так и организации. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге нумеруются, прошнуровываются и опечатываются круглой печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов» и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах. Вторые экземпляры служат отчетом кассира. Каждый лист кассовой книги соответствует одному дню. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой книге запрещаются; исправления, сделанные корректурным способом, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера. Регистрация исполнительных кассовых документов в кассовую книгу производится сразу после получения или выдачи денег. По окончании дня кассир обязан подсчитать

**Фирма «Дон»
Кассовая книга**

Касса за 20 января 20__ г.				
№ доку- мента	От кого получено или кому выдано	Номер корреспон- дирующего счета	Приход	Расход
Остаток на начало дня			800	X
РКО №1	Иванову А.Н. — перерасход по авансовому отчету	71		50
ПКО №2	От банка по чеку № 036060	51	9000	
РКО №2	Сидорову П.И. — на командировочные расходы	71		1000
РКО №3	Выдана заработная плата	70		7800
Итого за день			9000	8850
Остаток на конец дня			950	X
в том числе на заработную плату				X

Кассир _____ (подпись)

Проверил документы в количестве одного приходного трех расходных
получил

число 20.01.20...г.

Бухгалтер _____ (подпись)

итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе и
передать в бухгалтерию отчет с приходными и расходными
кассовыми документами под расписку в кассовой книге
(на первом экземпляре):

- а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против
фамилии лиц, которым не произведены указанные
выплаты, поставить штамп или сделать отметку от
руки: «Депонировано»;

- б) составить реестр депонированных сумм;
- в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных или подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью.

Если кассовая книга (форма № КО-4, код 0310004) ведется в электронном виде, то следует обеспечить сохранность ее данных на электронном носителе, и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения данных. При компьютерном ведении лист книги может распечатываться и подписываться кассирами либо подписываться электронной цифровой подписью (ЭЦП) или иным аналогом собственноручной подписи в порядке, установленном руководителем.

Кассовые документы и книги следует хранить не менее пяти лет при условии проведения проверки (ревизии).

2.1.3. Бухгалтерский учет кассовых операций

После проверки правильности записи кассовых документов в кассовой книге бухгалтер приступает к обработке приходных кассовых ордеров.

Корреспонденция счетов, указанная в документе, переносится в отчет кассира (второй экземпляр кассовой книги) и на его основании информация переносится в соответствующие учетные регистры (ведомости, журналы-ордера и др.).

Для учета наличия и движения денежных средств организации используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег организации на начало и конец месяца; оборот по дебету — суммы, поступившие в кассу, оборот по кредиту — суммы, выдан-

ные наличными. Кассовые операции, записанные по кредиту счета 50, отражаются в журнале-ордере № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью № 1.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка. Количество занятых строк в журнале-ордере и ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

В кассе организации могут храниться не только наличные денежные средства, но и ценные бумаги, денежные документы, бланки строгой отчетности. К денежным документам относятся: путевки в дома отдыха и санатории, приобретенные для работников предприятия, почтовые марки, марки госпошлины, единые и проездные билеты (трамвайные, троллейбусные, автобусные).

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

При осуществлении внешнеэкономической деятельности и ведении переговоров с иностранными партнерами у организации может возникнуть необходимость в использовании наличной иностранной валюты. Отдельного счета для учета ее движения не предусмотрено, поэтому в составе счета 50 «Касса» следует открыть отдельный субсчет «Касса в иностранной валюте».

Рассмотрим корреспонденции счетов по счету 50 «Касса».

Счет 50 «Касса»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — остаток наличных денежных средств		

Окончание табл.

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
51	Поступление на- личных денег с расчетного счета организации	Выданы налич- ными зарплата, премии, пособия	70
66	Возвращен заем		
71	Сдан остаток аванса неисполь- зованных денеж- ных средств под- отчетными лицами	Пособия за счет средств Фонда социального страхования	69
73	Погашения налич- ными задолженно- сти по недостачам, растратам, хище- ниям и прочим платежам	Выдано налич- ными по испол- нительным лис- там и депониро- ванной заработ- ной плате	76
62, 76, 90, 91	Оплата наличными реализованной продукции, оказан- ных услуг, матери- альных ценностей, основных средств	Выдано под от- чет на хозяйст- венные нужды и командировоч- ные расходы	71
76	Погашение деби- торской задолжен- ности. Возникно- вание кредитор- ской задолженно- сти	Выдача матери- альной помощи, пособий на пи- тание и др.	70
91	Сумма излишков, выявленных при инвентаризации (ревизии) кассы	Выданы кредиты и займы	66, 73
73	Взнос наличными в погашение за- долженности со- трудников за това- ры, проданные в кредит, и т.д.	Сдан сверхли- митный остаток свободных де- нежных средств кассы	51
75	Взнос учредителей	Суммы недос- тач, выявленные при инвентари- зации кассы	94

Приведем пример практического использования журнально-ордерной формы учета кассовых операций.

Кассовые операции ЗАО «Дон» сгруппированы на основании отчетов кассира за апрель.

Кассовые операции по приходу за апрель

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	1	2	3	Корреспондирующий счет
1	2	3	4	5	6
	Поступило (Д-т сч. 50 «Касса»)				
1	Получено с расчетного счета наличными на различные цели	50 000	15 000	82 000	51
2	Оприходована выручка от оказанных платных услуг и реализации продукции, работ	6000	7000	4000	62
	То же: от реализации основных средств	—	2000	—	76
	От реализации материальных ресурсов, нематериальных активов и ценных бумаг	12 000	7000	3000	76
3	Приняты наличные денежные средства в качестве авансов за продукцию	2000	3000	5000	62/1
4	Возвращен наличными долг по заработной плате	—	3200	—	70
5	Получено от своих работников в возмещение долга: по возмещению материального ущерба, за приобретенные путевки, продукцию, услуги, фирменную одежду, по займам	8000	—	2000	73
6	Сдан наличными остаток подотчетных сумм	70	50	120	71
7	Внесено наличными инвесторами — вклад в уставный капитал	7000	12 000	2000	75

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6
8	Внос наличными в оплату затрат на содержание детей в детских учреждениях	500	—	6000	76
9	Оприходованы излишки кассы, выявленные при инвентаризации	—	—	700	91
10	Получены наличными денежные средства, предназначенные для целевого финансирования	—	—	4000	86
	Итого	85 570	49 250	108 820	

Организация «Дон» за апрель

Ведомость № 1

По дебету счета 50 «Касса» с кредита счетов

Сальдо на начало месяца 30 800 руб.

№ п/п	Дата	51	62	70	71	73	75	Прочие счета				Итого
								62/1	76	99	86	
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	01.04	50 000	6000		70	8000	7000	2000	12 500			85 570
2	02.04	15 000	7000	3200	50		12 000	3000	9000			49 250
3	03.04	82 000	4000		120	2000	2000	5000	9000	700	4000	108 820
Итого		147 000	17 000	3200	240	10 000	21 000	10 000	30 500	700	4000	243 640

Сальдо на конец месяца 67 140 руб.

В том числе на заработную плату 64 000 руб.

Кассовые операции по расходу за апрель

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	1	2	3	Корреспондирующий счет
1	2	3	4	5	6
	Выплачено (К-т сч. 50 «Касса»)				
1	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток кассы	3000	4000	—	51
2	Оплачено наличными за приобретенные марки госпошлины, путевки в санатории, проездные билеты	7000	2000	5000	50/3

Окончание табл.

1	2	3	4	5	6
3	Инкассированная банком сумма наличных денежных средств	3000	6000	5500	57
4	Выплачены пособия по случаю рождения ребенка	7000	—	—	69
5	Выплачена работникам списочного и несписочного состава заработная плата	45 000	15 000	—	70
6	Выплачены пособия по временной нетрудоспособности	2000	—	10 000	70
7	Выплачены суммы наличных дивидендов по акциям	—	7000	—	75
8	Выдано в подотчет работникам на разные цели: командировочные, хозяйственные нужды, приобретение бензина, талонов на бензин и в погашение перерасхода по авансовым отчетам	17 000	22 000	15 000	71
9	Выплачены работникам суммы компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях	1600	2000	8000	73
10	Выплачены суммы арендной платы предпринимателям без образования юридического лица по арендованным автомобилям	—	4000	2000	76
11	Выплачены пособия на ребенка и прочие выплаты за счет средств бюджета	1200	—	2000	86
12	Сдана на расчетный счет сумма депонированной заработной платы	3000	—	8000	51
	Итого	89 800	62 000	55 500	

**Организация «Дон» за апрель
Журнал-ордер № 1
по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов**

Стро- ка, №	Дата	51	50/3	57	68	70	71	73	75	78	88	Итого
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	01.04	6000	7000	3000	7000	47 000	17 000	1600			1200	89 800
2	02.04	4000	2000	6000		15 000	22 000	2000	7000	4000		62 000
3	03.04	8000	5000	5500		10 000	15 000	8000		2000	2000	55 500
Итого		18 000	14 000	14 500	7000	72 000	54 000	11 600	7000	6000	3200	207 300

? **Вопросы для самоконтроля**

1. *Каким документом установлены правила работы с наличными деньгами?*
2. *Какую ответственность несет кассир и за что?*
3. *Назовите документы для оформления кассовых операций.*
4. *Могут ли кассовые документы иметь исправления?*
5. *Укажите номер счета, который используют для кассовых операций.*
6. *Покажите бухгалтерскую проводку при излишке денег в кассе, выявленном в ходе ее инвентаризации.*
7. *Что может храниться в кассе предприятия?*
8. *Каковы меры ответственности за несоблюдение кассовой дисциплины?*

2.2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ

Все временно свободные денежные средства организации, за исключением наличных денег в кассе, должны храниться на ее расчетном счете, открываемом в отделении банка.

На расчетный счет предприятия зачисляются выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) от покупателей, заказчиков и другие поступления. Наличные деньги для зачисления на расчетный счет (выручка от реализации продукции, работ, услуг, не выданная заработная плата и др.) банк принимает от представителя владельца счета.

Банк выполняет поручения предприятия о перечислении или выдаче соответствующих сумм в оплату приобретенных товарно-материальных ценностей, по погашению кредитов банка и займов, обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами, поставщиками, другими кредиторами, для расчетов с членами трудового коллектива по оплате труда, на командировочные, хозяйственные и представительские расходы, приобретение горюче-смазочных материалов, другие цели в пределах остатка средств на счете и соблюдения очередности, предусмотренной законодательством.

Списание денежных средств с расчетного счета по требованиям, относящимся к одной очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Банк контролирует операции, совершаемые по расчетному счету. В частности, проверяет, не проводит ли предприятие-владелец счета операции, не соответствующие характеру его деятельности, предусмотренной уставом, нарушающие установленный порядок использования средств или правил расчетов.

При недостаточности или отсутствии средств на расчетном счете предприятия предъявленные к оплате платежные документы банк помещает в картотеку. Документы, помещенные в картотеку, банк оплачивает по мере поступления средств на расчетный счет предприятия, соблюдая условия очередности.

2.2.1. Порядок открытия расчетного счета

Для открытия расчетного счета предприятие представляет в учреждение банка:

- заявление установленной формы об открытии счета;
- копии устава предприятия и учредительного договора, заверенные нотариально;
- копию свидетельства о государственной регистрации юридического лица, заверенную нотариально;
- свидетельство о постановке на учет в ФНС органе;
- копию справки о присвоении статистических кодов;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера предприятия и оттиском печати предприятия по установленной форме, заверенную нотариально;
- приказ о вступлении руководителя в должность;
- приказ о назначении главного бухгалтера;
- выписка из единого государственного реестра юридических лиц (копия);
- копия паспорта руководителя.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, а второй — главному бухгалтеру или его заместителю.

Предприятия обязаны информировать свою налоговую инспекцию обо всех открытых счетах. Одновременно такая же обязанность возложена на отделения банков, в которых предприятиями были открыты счета.

2.2.2. Наличные расчеты

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

Наличные деньги с расчетного счета выдаются предприятию (на оплату труда, пособий по временной нетрудоспособности, премий, на командировочные, представительс-

кие и хозяйственные расходы, на приобретение горюче-смазочных материалов) на основании чеков. *Денежный чек* представляет собой распоряжение предприятия банку выдать указанную в нем сумму наличных денег с его расчетного счета. Предприятие получает чековые книжки в обслуживающем его учреждении банка. Чек заполняют от руки чернилами или шариковой ручкой. В нем указывают сумму, дату выдачи, наименование получателя, а также сведения о назначении полученных сумм (на оплату труда, на хозяйственные, представительские или командировочные расходы и т.д.).

Чеки подписывают лица, которым предоставлено право первой и второй подписи по счету, и скрепляют печатью предприятия. Какие-либо исправления в чеках не допускаются. Банк выдает деньги по чеку после проверки подлинности подписей и печати, т. е. их соответствия образцам.

Наличные деньги банк принимает на расчетный счет предприятия по *объявлению на взнос наличными* — письменному приказу владельца счета. Объявление заполняют в одном экземпляре, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за услуги, депонированная заработная плата и др.). На принятые суммы банк выдает кассиру квитанцию, которая служит основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера и списания денежных средств в кассе.

2.2.3. Формы безналичных расчетов за товарно-материальные ценности

Большинство расчетов между организациями производится безналично. Безналичные перечисления ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций (расчетных, кредитных и др.), заменяющих наличные деньги в обороте. Поэтому обязательным

посредником при этом будет выступать банк как плательщика, так и получателя.

Банк осуществляет расчеты по требованию клиента, когда последний выступает или получателем (поставщиком), или плательщиком.

Согласно Положениям о безналичных расчетах в Российской Федерации Банка России от 3 октября 2002 г. № 2П с изм. от 3 марта 2003 г. организации используют следующие формы и способы расчетов: платежные поручения, платежные требования, посредством аккредитивов и особых счетов, в порядке плановых платежей, расчетные чеки, пластиковые карты, инкассовые поручения.

Выбранная партнерами форма расчетов обычно фиксируется в договорах по приобретению материальных ценностей, выполнению работ и услуг или их реализации. Выбор наиболее рациональной формы расчетов позволяет сократить разрыв между временем отгрузки и зачисления платежа или временем получения ценностей, работ, услуг и списания денежных средств за них. Это способствует ликвидации необоснованной кредиторской задолженности.

При любой форме расчетов банк выступает посредником между организациями-партнерами. Однако необходимо отметить, что любая из указанных форм в первую очередь защищает интересы владельца денежных средств — плательщика, так как только с его согласия (акцепта) или по его поручению банк имеет право на списание денежных средств (за исключением безакцептного списания или погашения банковских ссуд и процентов).

Обо всех изменениях расчетного счета учреждение банка извещает своего клиента (предприятие) выписками из расчетного счета.

К выписке банка прилагаются документы, полученные от других предприятий и организаций, на основании кото-

рых зачислены или списаны средства, а также документы, выписанные предприятием.

Выписка из расчетного счета — второй экземпляр лицевого счета предприятия, открытого ему банком. Сохраняя денежные средства предприятия, банк считает себя должником предприятия (его кредиторская задолженность), поэтому остатки средств и поступления на расчетный счет записывает по кредиту расчетного счета, а уменьшение своего долга (списания, выдача наличными) — по дебету. Обработывая выписки, бухгалтер должен помнить об этой особенности и записывать зачисленные суммы и остаток по дебету расчетного счета, а списания — по кредиту.

Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета по расчетному счету и одновременно служит основанием для бухгалтерских записей. Все приложенные к выписке документы гасятся штампом «погашено». Ошибочно зачисленные или списанные с расчетного счета суммы принимаются на счет 76/2 «Расчеты по претензиям», а банку немедленно сообщается о таких суммах для внесения исправлений. В последующих выписках банк вносит исправления, а в бухгалтерском учете предприятия задолженность списывается.

На полях проверенной выписки против сумм операции и в документах проставляются коды счетов, корреспондирующих со счетом 51 «Расчетные счета», а на документах указывается еще и порядковый номер его записи в выписке. Эти данные необходимы для контроля за движением денежных средств, автоматизации работ, справок, проверок и последующего хранения документов. Проверка и обработка выписок должны производиться в день их получения.

Полученная из банка выписка проверяется и обрабатывается; подбираются все оправдательные документы, представляются корреспондирующие счета справа от соответствующей суммы и порядковые номера приложенных

оправдательных документов — слева. Выписка банка сшивается с оправдательными документами и служит для составления журнала-ордера № 2 и ведомости № 2 по счету 51 «Расчетные счета».

2.2.4. Учет расчетов платежными поручениями

Расчеты платежными поручениями — самая распространенная форма расчетов, так как используется в местных, одногородних и иногородних расчетах между организациями, за материальные ценности, работы и услуги, с бюджетной системой по всем видам налогов и платежей, с органами социальной защиты по отчислениям и полученным средствам.

Организация представляет в свое отделение банка по месту нахождения расчетного счета установленное им количество экземпляров платежных поручений, **но не менее трех**: первый экземпляр за подписью руководителя организации и главного бухгалтера скрепляется печатью и остается в документах для банка, второй экземпляр пересылается в банк организации-получателя денежных средств, третий экземпляр прилагается к выписке из расчетного счета плательщика (рис. 2).

Поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на денежном счете средств, платежные поручения помещаются в картотеку и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

Указанная форма расчетов требует участия для своего оформления целой группы счетов бухгалтерского учета.

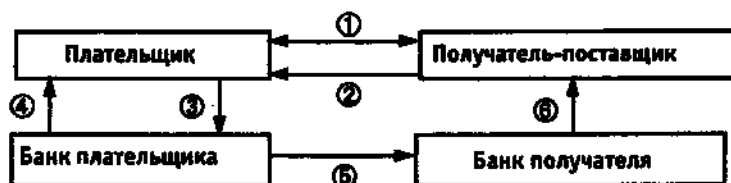


Рис. 2. Схема расчетов платежными поручениями:

- 1 — заключение договора-контракта;
- 2 — отгрузка продукции, оказание услуг, сдача работ;
- 3 — передача платежного поручения на право списания банком суммы платежа;
- 4 — выписка из расчетного счета о списании денежных средств;
- 5 — платежное поручение на право зачисления платежа на расчетный счет получателя;
- 6 — выписка из расчетного счета о зачислении платежа.

2.2.5. Учет расчетов платежными требованиями и инкассовыми поручениями

Платежное требование (ф. 0401061) представляет собой требование поставщика к покупателю произвести оплату на основании расчетных и отгрузочных документов поставляемых товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг.

Поставщик продукции (работ, услуг) выписывает платежное требование и сдает в банк на инкассо.

Инкассо представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании расчетных документов.

Расчеты платежными требованиями могут осуществляться с предварительным акцептом или без акцепта плательщика (рис. 3).

Согласие на оплату (акцепт) плательщик обязан дать в течение трех дней с момента получения платежного документа. При этом используется принцип: «молчание — знак согласия». В противном случае он имеет право отказаться от оплаты, но в письменной форме.

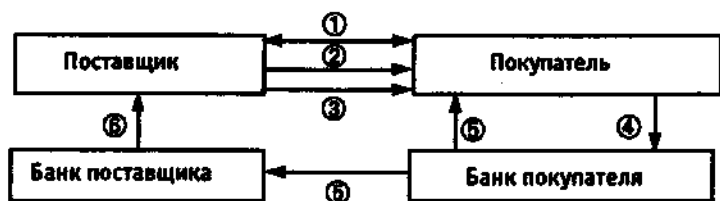


Рис. 3. Схема расчетов платежными требованиями:

- 1 — договор-соглашение с указанием формы расчетов — платежными требованиями;
- 2 — отгрузка продукции, товара;
- 3 — документы на отгрузку и платежные требования отправлены покупателю или вручены ему;
- 4 — покупатель дооформил платежные документы и сдал в свой банк на оплату;
- 5 — документы о зачислении платежа переданы банку поставщика, а выписка из расчетного счета передана покупателю;
- 6 — выписка поставщику о зачислении платежа на его расчетный счет.

Со счетов плательщика оплачивают без его согласия (безакцептные платежи) требования за коммунальные услуги, электроэнергию, абонентную плату за телефон, проценты за кредит и др.

В бухгалтерском учете следует различать порядок учета операций у поставщика, предъявившего требование, и плательщика, получающего материальные ценности, платящего за товар.

У поставщика учитывается факт реализации продукции:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» в сумме договорной стоимости, указанной в платежном требовании, счет-фактуре.

По мере зачисления платежа согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в сумме договорной стоимости.

У покупателя учитывается факт приобретения материальных ценностей (акцепт платежного требования):

Д-т 10 «Материалы»,

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Инкассовое поручение (ф. 0401071) является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в беспорядном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- для взыскания денежных средств, в соответствии с законодательством, контролирующими органами;
- для взыскания по исполнительным документам;
- для списания денежных средств по договору с банком, предусматривающему право на списание денег со счета плательщика без его распоряжения.

2.2.6. Характеристика и назначение специальных счетов в банке

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах.

К счету 55 «Специальные счета в банках» в дополнение к определенным в плане счетов бухгалтерского учета при необходимости открываются следующие субсчета:

55/1 «Аккредитивы»,

55/2 «Чековые книжки»,

55/3 «Депозитные счета» и др.

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

На субсчете 55/2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

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» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные связи.

Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

Аналитический и синтетический учет операций по счету 55 «Специальные счета в банках» организуются в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка по лицевым специальным субсчетам.

Счет 55 «Специальные счета в банках»

Дебет	Кредит
С — остаток неиспользованных аккредитивов, средств на чековых книжках и др.	Оплачены расходы или задолженность поставщикам посредством аккредитива, чековых книжек и банковских карт

2.2.7. Аккредитивная форма расчетов

Одним из распространенных видов расчетов является их аккредитивная форма. При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или кредита банка оплату товарно-материальных ценностей, выполненных

работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных плательщиком в заявлении на аккредитив. Аккредитив представляет собой поручение банка покупателя банку поставщика оплатить расчетные документы (рис. 4).

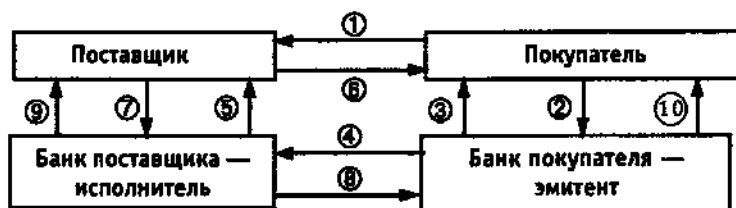


Рис. 4. Схема аккредитивной формы расчетов:

- 1 — заключение договора-контракта с указанием аккредитивной формы расчетов;
- 2 — заявление на открытие аккредитива (сумма, срок, условия использования его поставщиком);
- 3 — выписка из расчетного счета об открытии аккредитива;
- 4 — извещение об открытии аккредитива, его условия;
- 5 — сообщение поставщику условий аккредитива;
- 6 — отгрузка продукции, товаров по условиям аккредитива;
- 7 — поставщик представил платежные и прочие (товарные) документы на оплату за счет аккредитива;
- 8 — извещение об использовании аккредитива;
- 9 — выписка из расчетного счета — зачислен платеж;
- 10 — выписка со счета аккредитива об использовании аккредитива.

При получении заявления на аккредитив банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Депонирование денег гарантирует поставщику своевременную оплату отгруженных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг. Зачисление средств производится банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ.

Аккредитивы бывают двух видов:

- покрытые,
- непокрытые.

Аккредитив называют покрытым, если денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику (подрядчику). Расходы по оплате услуг банка за обслуживание аккредитива могут списываться на увеличение стоимости приобретенных материальных ценностей (на счета 08, 10, 41 и т. д.), только если расчеты с поставщиком осуществляются с использованием этого аккредитива. В других случаях эти расходы учитываются в составе прочих расходов (счет 91/2). Аккредитив называют непокрытым, если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства покупателя остаются в обороте до момента списания их банком. Сумма, на которую открыт аккредитив, на счете 55 не отражается. Для ее учета применяется счет 009.

При открытии непокрытого аккредитива делают запись по дебету забалансового счета 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». Использование непокрытого аккредитива отражают по кредиту счета 009. Оплата счетов поставщика отражается проводкой:

Д-т 60 (76) К-т 51 (52).

В тех случаях, когда поставщик товара, материалов сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчета является удобным способом разрешения конфликта. Аккредитив может быть предназначен только для расчетов с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в договоре между плательщиком и поставщиком. Обычно этот срок не более 45 дней. Учет операций при аккредитивной форме расчетов ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» — активный, балансовый, денежный, субсчет 55/1 «Аккредитивы».

Пример.

Отразить на счетах операции:

У покупателя:

1) Депонируется сумма средств на открытие аккредитива за счет:

собственных средств покупателя: Д-т 55/1 К-т 51;

краткосрочного кредита: Д-т 55/1 К-т 66.

2) Оплачены материалы за счет аккредитива: Д-т 60 К-т 55/1.

3) Остаток неиспользованного аккредитива направлен на уменьшение задолженности перед банком: Д-т 66 К-т 55/1.

4) Поступили ТМЦ, оплаченные с аккредитива: Д-т 10 К-т 60.

5) Закрыт аккредитивный счет: Д-т 51 К-т 55/1.

У поставщика:

6) Отгружена продукция покупателю, оплаченная с аккредитива: Д-т 62 К-т 90.

7) Зачислены на расчетный счет средства в оплату отгруженной продукции: Д-т 51 К-т 62.

Расчеты по аккредитивам и особым счетам учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55/1 «Аккредитивы». Аналитический и синтетический учет этих расчетов организуется в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка.

2.2.8. Расчеты чеками

Расчетный чек — письменное поручение банку перечислить со счета чекодателя указанную в чеке сумму.

Чековые книжки организации могут получить в своем банке (рис. 5). Чеки действительны в течение 10 дней, не считая даты выписки. К оплате принимаются чеки на различные суммы.

В настоящее время чеки применяются редко, так как не имеют достаточных степеней защиты.

Чеки можно использовать в расчетах с магазинами, оптовыми базами, за товары и услуги транспорта и связи. Выдавая чековую книжку, банк должен указать лимит, на который можно выписывать чеки; лимит устанавливает организация, а срок использования — банк (не более 6 месяцев).

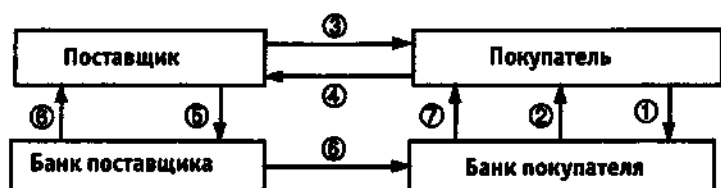


Рис. 5. Схема расчетов чеками:

- 1 — заявление на покупку чековой книжки;
- 2 — выдача чековой книжки с депонированием лимитированной суммы;
- 3 — передача товара, отгрузка продукции;
- 4 — передача чека в оплату товара или услуг;
- 5 — документы на оплату и реестр чеков;
- 6 — зачисление средств на расчетный счет поставщика, передача документов банку покупателя;
- 7 — выписка из счета депонированных сумм.

Чекодатель — лицо, выписавшее чек. Лицо, получившее чек, называется чекодержателем.

По мере расчетов с поставщиками чекодатели выписывают чек на сумму, но не более лимита, и передают его поставщику (рис. 5). Поставщик проверяет все реквизиты чека и на обратной стороне ставит штамп и подпись. Полученные чеки передаются в банк поставщика с указанием банка плательщика, номера его расчетного счета и других реквизитов плательщика. Банк плательщика зачисляет на расчетный счет получателя суммы платежа по чеку. Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55/2.

Пример.

Отразить на счетах операции по расчетам чеками:

- 1) Депонируются средства на покупку чековой книжки:
Д-т 55/2 К-т 51.
- 2) Выдана подотчетному лицу чековая книжка: Д-т 71 К-т 55/2.
- 3) Поступили материалы, оплаченные чеком: Д-т 10 К-т 60.
- 4) Утвержден отчет экспедитора о приобретении материалов:
Д-т 55/2 К-т 71.
- 5) Получен к оплате и оплачен чек за приобретение материалов:
Д-т 60 К-т 55/2.
- 6) Остаток неиспользованных средств зачислен на расчетный счет: Д-т 51 К-т 55/2.

Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», в журнале-ордере № 3.

**Счет 55 «Специальные счета в банках»,
субсчет 2 «Чековые книжки»**

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — остаток неиспользованного лимита по чековым книжкам	Оплата чеками поставщикам товаров, работ, услуг	76
51	Получение лимитиро- ванных книжек и пополнение лимита за счет собственных средств организации	Выдана чековая книжка подотчетному лицу	71
90	Получение лимитиро- ванных книжек и пополнение лимита за счет кредита банка	Возврат использо- ванных чеков	51

2.2.9. Расчеты в порядке плановых платежей

Такие расчеты осуществляются между организациями при постоянных равномерных поставках товарно-материальных ценностей или оказании услуг.

Договором между потребителем и поставщиком устанавливается постоянная плановая сумма стоимости и количества продукции или услуг, подлежащие оплате ежедневно. Оплата оформляется платежными требованиями или платежными поручениями. В согласованные сроки расчеты регулируются, т. е. сопоставляются выплаченные суммы с фактическим объемом полученной продукции или услуг. Излишне уплаченные суммы могут засчитываться в последующих платежах или возвращаются покупателю, а недостающие — доплачиваться. Такие расчеты ведут у поставщика на счете 62: по дебету счета отражаются причи-

тающиеся с покупателей, а по кредиту — суммы поступивших платежей.

Аналитический учет ведется в ведомости № 7, а синтетический — в журнале-ордере № 11.

2.2.10. Расчеты с использованием векселей

Вексель — это вид ценной бумаги, представляющий собой письменное долговое обязательство, составленное по установленной законом форме, удостоверяющее ничем не обусловленное обязательство векселедателя или иного указанного в векселе плательщика выплатить в установленные сроки денежные средства.

Различают 2 вида векселя:

Простой вексель — письменное долговое денежное обязательство одной стороны уплатить определенную сумму денег по наступлению срока платежа другой стороне в уплату за продукцию, выполненные работы или оказанные услуги.

Переводной вексель (тратта) — выписывается кредитором и содержит приказ дебитору уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу или предъявителю векселя.

С помощью передаточной надписи (индоссамента) вексель может использоваться неоднократно, выполняя функцию кредитно-расчетного документа. Для ускорения процесса оборота средств векселедержатель посредством индоссамента передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом процента в пользу банка.

Выдача ссуды под вексель:

Д-т 51, 52 К-т 66, 67 — на величину полученного кредита.

Д-т 91 К-т 66, 67 — на сумму процентов за кредит.

После оплаты векселя плательщиком делается запись:

Д-т 66, 67 К-т 62 — векселя полученные.

Если плательщик по векселю не выполняет в установленный срок своих обязательств, векселедержатель обязан возвратить деньги, полученные от банка:

Д-т 66, 67 К-т 51.

Учет расчетов векселями у векселедателя

Векселедатель осуществляет учет выданных векселей на счете 60 (субсчет «Векселя выданные») в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства в части работ, услуг. Сумму процентов, причитающихся к уплате по векселю, в зависимости от конкретного содержания хозяйственной операции векселедатель отражает по дебету счетов производственных запасов, затрат на производство и т.п.

Учет расчетов векселями у векселедержателя

Организация — получатель денег по векселю при получении векселя на сумму, указанную в нем, отражает по дебету счета 62 (субсчет «Векселя полученные») в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Поступление средств по векселю отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62, субсчет «Векселя полученные».

Разница между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, в счет оплаты которых получен вексель, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

ООО «Искра» выдает ЗАО «Ореол» вексель номинальной стоимостью 150 000 руб. за материалы стоимостью 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Через два месяца ЗАО «Ореол» предъявило вексель к оплате и ООО «Искра» погасило задолженность по векселю.

При поступлении материалов в учете ООО «Искра» были сделаны проводки:

Д-т 10 К-т 60, субсчет «Векселя выданные» — 100 000 руб. — оприходованы материалы;

Д-т 19 К-т 60, субсчет «Векселя выданные» — 18 000 руб. — учтен НДС;

Д-т 10 К-т 60, субсчет «Векселя выданные» — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номиналом векселя.

После оплаты векселя:

Д-т 60 К-т 51 — 150 000 руб. — оплачен вексель;

Д-т 68 К-т 19 — 18 000 руб. — возмещен из бюджета НДС по оприходованным и оплаченным материалам.

В бухгалтерском учете ЗАО «Ореол» будут сделаны записи:

Д-т 62 К-т 90 — 118 000 руб.;

Д-т 90 К-т 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» — 18 000 руб. — начислен НДС;

Д-т 62 К-т 91 — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номинальной стоимостью векселя;

Д-т 91 К-т 76, субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС» — 4881 руб. ($32\,000 \times 18\% : 118\%$) — начислен НДС;

Д-т 51 К-т 62 — 150 000 руб. — получена оплата по векселю;

Д-т 76 К-т 68 — 22 881 руб. — отражена задолженность перед бюджетом по НДС.

2.3. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНОМ СЧЕТЕ

Для учета операций расчетного счета предусмотрен активный счет 51. На дебете счета 51 отражают поступления средств на расчетный счет с кредита разных счетов, в зависимости от вида поступлений.

По кредиту счета 51 отражают списание денежных средств с расчетного счета в дебет разных счетов в зависимости от вида расходов.

Регистром аналитического учета по учету операций на расчетном счете является выписка банка, она дает бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

**Бухгалтерские записи по поступлению денежных средств
на расчетный счет**

Дебет счета 51 (операции)	Кредитуемые счета
1	2
Поступила выручка за реализацию: Продукции (работ, услуг) Основных средств Прочего имущества	90/1 91/1 91/1
Наличные деньги внесены из кассы	50
Возврат неиспользованных остатков аккредитивов (55/1) и лимитированных чековых книжек (55/2)	55
Зачисленные суммы, числящиеся в пути	57
От покупателей и заказчиков	62
Возврат поступления по претензиям	76/2
Возмещены излишне перечисленные платежи в бюджет	68
Зачислены страховые возмещения: От страховщиков по договору имущественного и личного страхования Из Фонда социального страхования РФ (69/1), Пен- сионного фонда РФ (69/2), Федерального или тер- риториальных (69/3) фондов обязательного меди- цинского страхования От отдельных лиц в погашение задолженности по беспроцентным займам (73/1), за причиненный ущерб (73/2), за форменную одежду (73/3)	76/1 69 73
От учредителей (участников) взносы в уставный капитал и другие поступления	75
Погашена дебиторская задолженность	76
От филиалов предприятия, выделенных на само- стоятельный баланс	79

Окончание табл.

1	2
Зачислены: Штрафы за нарушение хозяйственных договоров, ранее списанная на потери дебиторская задолжен- ность, пени, неустойки, проценты по расчетному счету, дивиденды по акциям, проценты по облига- циям	91/1
Зачислены кредиты банка, займы: краткосрочные долгосрочные	66 67
Зачислены средства целевого финансирования	86

**Бухгалтерские записи по выбытию денежных средств
с расчетного счета**

Кредит счета 51 (операции)	Дебетуемые счета
1	2
Оплаченные банку комиссионные за совершение операций (обналичивание денежных средств и др.)	91/2
Выставлены аккредитивы (55/1), приобретены ли- митированные чековые книжки (55/2)	55
Произведены финансовые вложения	58
Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за отпущенные товарно-материальные ценности и оказанные услуги	60
Перечислены платежи по договору страхования имущества предприятия, по договору индивидуаль- ного страхования членов трудового коллектива	76/1
Перечислены платежи во внебюджетные дорожные фонды	68
Погашена задолженность предприятия по предъ- явленным претензиям	76/2

Окончание табл.

1	2
Перечислены платежи в бюджет (налоги и штрафы за нарушение налогового законодательства)	68
Перечислены платежи в фонды: социального страхования (69/1), Пенсионный фонд РФ (69/2), Федеральный (69/3) и территориальные фонды обязательного медицинского страхования	69
Перечислена заработная плата	70
Перечислены авансы подотчетным лицам	71
Перечислены платежи учредителям (участникам): возврат финансовых вложений при выбытии, дивиденды по итогам за год	75
Уплачены штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	91
Погашена задолженность по кредитам банка и проценты по ним: краткосрочным, долгосрочным	66, 67
Произведены платежи за счет нераспределенной прибыли	84

Обязательными реквизитами выписки являются: номер расчетного счета клиента, дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, суммы, поступившие на расчетный счет или списанные с него.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы. Бухгалтер, получив выписку, сверяет суммы по выписке с суммами в оправдательных документах, проставляет бухгалтерские проводки на полях выписки рядом с каждой суммой. Оправдательные документы раскладываются в соответствии с суммами в выписке банка и сшиваются с ней.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, составляется журнал-ордер № 2 по

кредиту счета 51 и ведомость № 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета».

? Вопросы для самоконтроля

1. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по синтетическому счету 51 «Расчетные счета»?
2. Что является регистром аналитического учета по операциям на расчетном счете?
3. Что значит обработать выписку банка?
4. Первичные документы по зачислению на расчетный счет и списанию с него денег.
5. В каких регистрах ведут синтетический учет операций на расчетном счете?

2.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Характеристика счетов

В зависимости от содержания операций расчеты делятся на два вида:

- 1) по товарным операциям, если предприятие выступает поставщиком своей готовой продукции, товара или покупателем, заготавливающим товарно-материальные ценности;
- 2) по нетоварным операциям, связанным с движением денежных средств, т. е. с погашением задолженности бюджету, банку, внебюджетным фондам, работникам и т.д.

Для ведения расчетных операций используются счета:

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — для учета расчетов за отгруженную продукцию (товары); выполненные работы и оказанные услуги (если моментом реализации является дата отгрузки). Счет активный, балансовый, расчетный.

По дебету счета отражается задолженность покупателя после отгрузки ему продукции, товара и предъявления расчетных документов. По кредиту счета отражается погашение задолженности после оплаты в корреспонденции со счетами 50, 51, 52. Иногда организация в счет предстоящей поставки продукции, товаров (выполненных работ, оказания услуг) получает от покупателей (заказчиков) авансы. Для учета таких сумм к счету 62 открывается субсчет «Расчеты по авансам полученным».

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — задолженность покупателей и заказчиков по отгруженной им продукции, сданным работам, услугам		
90/1	Стоимость отгруженных товаров в отчетном месяце	Получено наличными за продукцию, работы, услуги	50
90/1	То же, продукции, работ, услуг	То же, зачислено на расчетный или валютный счет	51, 52
91/1	То же, переданных основных средств, прочих активов	Оплата векселей полученных	51, 52
		Списание на убытки не погашенной в срок дебиторской задолженности покупателей	91/2

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — для учета расчетов с бюджетом по налогам, уплачиваемым организацией, налогов, удержанных с персонала этой организации.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — для учета расчетов по отчислению на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала организации.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — для учета расчетов с персоналом как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — для учета расчетов с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, а также на служебные командировки.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — для учета всех расчетов с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» — для учета всех видов расчетов с учредителями организации (акционерами акционерного общества, участниками ООО, членами кооператива и т. п.) по вкладам в уставный (складочный) капитал, по выплате доходов и др.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — для учета расчетов по всякого рода операциям с дебиторами и кредиторами, разными организациями по операциям некоммерческого характера (с учебными заведениями, научными организациями и т.п.); транспортными (железнодорожными и водными) организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат;

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — сумма задолженности работников по непогашенным ссудам на индивидуальное и кооперативное строительство, на приобретение садовых домиков и т.п.		
50	Вновь выданные займы	Суммы очередных платежей в зависимости от характера их погашения	50, 51, 70
91	Начисление процентов по кредиту		

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — сумма задолженности материально ответственных лиц организации по недостачам и хищениям		
94	Сумма возникшей в отчетном месяце задолженности материально ответственных лиц по недостачам и хищениям денежных и товарно-материальных ценностей по фактической себестоимости	Суммы, удержанные из зарплаты в погашение задолженности по недостачам и хищениям	70
		Суммы, списанные ввиду неплательсности виновного лица	91, 63

по суммам, удержанным из заработной платы работников организации в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов и др.

Счет 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — для учета расчетов по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию, медицинскому страхованию), в которой организация выступает страхователем.

**Счет 76/1 «Расчеты по имущественному
и личному страхованию»**

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
		С — задолжен- ность по страхо- вым платежам	
50, 51, 52	Перечислены пла- тежи по страхованию		
20, 23, 25, 26	Списаны расходы по восстановлению застрахованного имущества	Учтена в составе затрат сумма платежей по страхованию	20, 23, 25, 26, 44
01, 10, 41, 43	Списана остаточная стоимость застрахо- ванного имущества	Поступила сумма страхового воз- мещения	50, 51, 52

Счет 76/2 «Расчеты по претензиям» — для учета расче-
тов по претензиям, предъявленным поставщикам, подряд-
чикам, транспортным и другим организациям, а также по
предъявленным им и признанным (или присужденным)
штрафам, пеням и неустойкам, а также при ошибочно за-
численных или списанных банком суммах с расчетного
счета организации.

Счет 76/2 «Расчеты по претензиям»

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
	С — задолженность различных организаций за принятые претензии		
60	Возникновение задолженности за недогруз ценностей, несоответствие цен, арифметические ошибки в платежных документах, обнаруженные после акцепта платежных требований	Суммы поступивших платежей от дебиторов или суммы, ошибочно зачисленные банком на расчетный счет	51
51	Ошибочно снятые банком суммы с расчетного счета и списание ошибочно зачисленных		
26	Суммы претензий к поставщикам энергии за простой по внешним причинам		
91	Суммы штрафов, пени, неустоек, взыскиваемых с поставщиков за несоблюдение договорных обязательств в размерах, ими признанных или признанных арбитражем		

Счет 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — для учета сумм дивидендов и других доходов (например, доходов, полученных по договору о совместной деятельности), которые причитаются организации.

Счет 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
1	2	3	4
	С — задолженность разных организаций предприятию	С — задолженность организации разным кредиторам	

Окончание табл.

1	2	3	4
51, 52, 50	Погашение кредиторской задолженности разным организациям	Погашение дебиторской задолженности разными организациями и лицами	50, 51
91	Начислена арендная плата по нежилым помещениям	Возникновение прочей кредиторской задолженности	50, 51
50, 51	Возникновение прочей дебиторской задолженности	Приобретение материальных ценностей	10, 19
91	Начислена сумма дивидендов	Поступили дивиденды и др. доходы	50, 51, 52
		Услуги по капитальному строительству	08, 19
		Производственные услуги	19, 20, 25, 26

Счет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам» — для учета своевременно не полученной заработной платы. (Рассмотрен в теме «Учет труда и заработной платы».)

Счет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		С — задолженность организации сотрудникам по не полученной ими заработной плате	
50	Суммы, выданные в отчетном месяце (депонированной заработной платы)	Суммы не полученной заработной платы в отчетном месяце	70

Счет 76/5 «Расчеты по исполнительным документам» — для учета алиментов и других удержаний по исполнительным листам.

Счет 76/5 «Расчеты по исполнительным документам»

С креди- та счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		С — задолженность организации учреждениям и лицам, в пользу которых произведены удержания по исполнительным листам	
50	Суммы, выданные наличными в погашение задолженности по исполнительным листам	Удержания по исполнительным листам в отчетном месяце	70
51	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по исполнительным листам		

Аналитический учет по счетам ведется в ведомости № 7, а по счету 76 такая ведомость открывается для каждого субсчета.

Формы ведомостей по всем указанным ранее счетам аналогичны ведомости № 7, которая составлена для счета 76. В конце месяца по ведомости аналитического учета подсчитывают итоги оборотов и выводят сальдо на следующий месяц.

Кредитовые обороты в разрезе корреспондирующих счетов из ведомостей № 7 записывают в журнал-ордер № 8 по кредиту счетов 62, 68, 73, 76 и др.

2.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает потребность в использовании наличных денежных средств для расчетов с работниками по

командировкам, выдачи им средств на представительские цели, для покупки товаров в других организациях или у физических лиц, а также на иные хозяйственно-операционные нужды.

Выдача денег на хозяйственно-операционные расходы производится в размерах и на сроки, определяемые руководителями предприятий. Деньги можно получить по заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату. Срок предоставления авансовых отчетов по всем расходам — три рабочих дня после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу. Окончательный расчет по подотчетным суммам производится в срок, установленный руководителем.

При выдаче денежных средств организация обязана:

- 1) определить сумму подотчетных средств и срок, на который она выдается;
- 2) получить от подотчетного лица отчет о расходах в срок не позднее 3-х рабочих дней по истечении срока, на который выданы средства;
- 3) выдавать денежные средства работнику под отчет при условии полного отчета им по ранее выданным авансам;
- 4) запретить передачу подотчетных денежных средств от одного работника другому.

Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по выданным наличным денежным средствам ведется организацией на активно-пассивном, сальдовом, расчетном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для учета расчетов с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и командировочные расходы.

На выданные под отчет суммы счет 71 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуются в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты или приобретенные ценности. Остатки подотчетных сумм, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Эти суммы списываются со счета 94 в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (т. е. удержаны из оплаты труда работника) или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника). Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

2.5.1. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по служебным командировкам

На основании приказа руководителя бухгалтерия рассчитывает сумму и выдает аванс на командировочные расходы. Счет 71 — активно-пассивный, сальдовый, расчетный. При этом на сумму денежных средств, выданных под отчет, делается запись: Д-т 71 К-т 50.

Для целей налогообложения размер отдельных видов командировочных расходов принимается в пределах установленных законодательством норм.

Состав затрат, включаемых в командировочные расходы, а также предельные их размеры, принимаемые при налогообложении прибыли, определяются Министерством финансов России (по заграничным командировкам по согласованию с Министерством иностранных дел России).

В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты:

- по найму жилого помещения;
- по бронированию гостиничных номеров и авиабилетов;

- по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси);
- по уплате страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- по оплате сборов за предварительную продажу билетов (проездных документов);
- по оплате расходов за пользование в поездках постельными принадлежностями;
- суточные за время нахождения в командировке (при однодневных командировках в пределах России право работника на суточные определяет руководитель организации);
- по возмещению расходов на телефонные переговоры, если они связаны с производством и подтверждены соответствующими документами.

Для командировки работнику оформляется командировочное удостоверение.

По возвращении из командировки работник обязан в течение 3-х дней представить в бухгалтерию организации авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов. После утверждения отчета руководителем он передается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете используемых сумм.

Порядок учета расходов по служебной командировке для целей налогообложения имеет следующие особенности:

- Сумма превышения суточных, выплаченная командированному работнику, подлежит обложению налогом на доходы физических лиц.

Установлены следующие нормы суточных, не облагаемые НДФЛ: для командировок по России — 700 руб. в день, для поездок за границу — 2500 руб. в день. Суточные при налогообложении прибыли учитываются

в полном объеме в размере, установленном локальным нормативным актом организации.

- Сумма расходов работника по оплате услуг по найму помещения при отнесении на затраты подлежит уменьшению на сумму НДС, приходящуюся на них, при наличии счета-фактуры.
- Расходы по найму жилого помещения принимаются для целей налогообложения прибыли предприятия без ограничений в полном объеме, по фактическим расходам, подтвержденным документами.

Пример.

ООО «Полет» 1 февраля направило Семенова С.В. в командировку на 14 дней. Цель командировки — заключение договора о поставке сырья. ООО «Полет» установило, что суточные для командировок по России составляют 750 рублей в день. Перед командировкой Семенов получил из кассы 17 500 руб., в том числе суточные 10 500 руб. (14 дн. × 750 руб.). После возвращения из командировки Семенов С. В. представил авансовый отчет, автобусные билеты на проезд туда и обратно стоимостью 300 руб., счет гостиницы и счет-фактуру на сумму 5600 руб. В бухгалтерском учете ООО «Полет» будут сделаны проводки:

Д-т 71 К-т 50 — 17 500 руб. — выдан аванс на командировочные расходы;

Д-т 26 К-т 71 — 10 500 руб. — в расходы включены суточные;

Д-т 26 К-т 71 — 300 руб. — в расходы включены затраты на проезд;

Д-т 26 К-т 71 — 4746 руб. ($5600 - 5600 \times 18\% : 118\%$) — в расходы включены затраты на проживание без НДС;

Д-т 19 К-т 71 — 854 руб. — учтен НДС по проживанию согласно счету-фактуре;

Д-т 68 К-т 19 — 854 руб. — принят к вычету НДС.

Из денег, выданных под отчет, работник не израсходовал:

17 500 руб. – 5600 руб. – 10 500 руб. – 300 руб. = 1100 руб.

Д-т 50 К-т 71 — 1100 руб. — возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса.

С суточных, превышающих 700 руб. в день, необходимо удерживать налог на доходы физических лиц:

Д-т 70 К-т 68 — 91 руб., т. е. $(10\,500 - 9800) \times 13\%$ — удержан налог на доходы со сверхнормативных суточных.

Наряду с командировочными расходами работники организации могут получать в кассе наличные денежные средства на хозяйственно-операционные расходы, на представительские нужды.

2.5.2. Учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственно-операционным расходам

Под хозяйственно-операционными понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товаров, включая оплату ГСМ, на оплату работ и услуг. При этом необходимо учитывать:

- Наличные денежные средства выдаются работникам в размере 10-дневной потребности и на срок не более 15 рабочих дней.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
50	Выдано под отчет из кассы на хозяйственные нужды или на командировочные расходы	Использование подотчетных сумм на приобретение сырья и материалов	10
50	Возврат подотчетному лицу перерасхода согласно утвержденному авансовому отчету	Списание расходов по командировке на общехозяйственные расходы	26
51	Перечисление подотчетных сумм с расчетного счета	Подотчетные суммы, использованные на покрытие расходов, связанных с реализацией продукции	44
52	Получение для командировки валютных средств	Возврат неиспользованных подотчетных сумм в кассу	50
55	Оплата подотчетных сумм чеками	Возмещение долга по подотчетным суммам	70

- Платежи наличными производятся в пределах лимита, установленного Банком России для расчетов наличными между юридическими лицами — 100 000 руб.
- Лимит устанавливается на один платеж, под которым понимается платеж по одному договору.
- При покупке у физического лица сделка оформляется договором купли-продажи, который содержит данные физического лица — продавца товара.
- При покупке сельхозпродукции у населения составляется закупочный акт, который должен содержать обязательные реквизиты (паспортные данные, место жительства продавца, наименование продуктов и т. п.).

Нарушение указанного правила может привести к уплате организацией штрафа в двукратном размере суммы произведенного платежа.

При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т 71 К-т 50 —

выданы денежные средства под отчет;

Д-т 10, 19, 20, 26 и др. К-т 71 —

оприходованы ценности или списаны расходы согласно утвержденному отчету и предъявленным приходным документам;

Д-т 41 К-т 71 —

оприходованы ценности, купленные в торговых розничных организациях (примечание: согласно гл. 21 НК РФ суммы НДС по материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для производственных нужд у организаций розничной торговли, к зачету у покупателей не принимаются и расчетным путем не выделяются);

Д-т 50 К-т 71 —

возвращен неиспользованный аванс;

Д-т 71 К-т 50 —

выдано в счет перерасхода по авансовому отчету.

Учет расчетов с подотчетными лицами должен обеспечивать правильность и своевременность расчетов, поэтому он ведется по каждой выданной под отчет сумме и каждому подотчетному лицу в журнале-ордере № 7, который имеет линейно-позиционную форму построения, позволяет вести синтетический и аналитический учет по счету 71.

? Вопросы для самоконтроля

1. На какие цели из кассы могут выдаваться наличные деньги и кто их имеет право получить?
2. Что называется служебной командировкой?
3. Как оформляется авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах?
4. Какой счет предназначен для учета расчетов с подотчетными лицами? Дайте характеристику счета.
5. Как можно организовать аналитический учет расчетов с подотчетными лицами?

2.6. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА ВАЛЮТНОМ СЧЕТЕ

Учет операций на валютном счете организуется в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденным приказом Минфина РФ от 27.11.06 г. № 154н.

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают в банке валютный счет. Банк должен иметь лицензию Центрального банка России на ведение валютных операций и осуществление контроля за правильным и своевременным оформлением валютных операций. Между банком и предприятием заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором фиксируется перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги. Количество валютных счетов, которое

может быть открыто, не ограничено и зависит, в основном, от видов валют.

Основным документом, на основании которого зачисляют или снимают валюту со счета, является заявление на перевод, а обо всех произведенных операциях банк сообщает организации в выписках банка с валютного счета в двух валютах (иностранной и ее рублевым эквиваленте).

Иностранная валюта учитывается на счете 52 «Валютные счета». К нему открываются 2 субсчета:

- 52/1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52/2 «Валютные счета за рубежом».

Продажа валюты отражается с использованием субсчетов второго порядка:

- 52/1-1 «Текущий валютный счет»;
- 52/1-2 «Транзитный валютный счет»;
- 52/1-3 «Специальный транзитный валютный счет».

Полученная от иностранного покупателя валюта зачисляется на транзитный валютный счет. При этом делается проводка:

Д-т 52/1-2 К-т 62 — поступила валютная выручка на транзитный валютный счет.

На валютном счете также отражаются:

- поступления в качестве взносов в уставный капитал;
- поступления от продажи акций, облигаций;
- поступления в виде кредитов;
- поступления в виде пожертвований на благотворительные цели;
- средства, купленные на внутреннем валютном рынке РФ.

Организации имеют право приобрести валюту на командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам, контрактам и др.

Для этого открывается специальный транзитный валютный счет, на который зачисляется только иностранная валюта, купленная за рубли на валютном рынке. Снятие

наличной иностранной валюты со специального транзитного валютного счета не допускается, за исключением случаев оплаты командировочных расходов. В случае если приобретенная валюта не была использована по назначению в течение семи дней со дня зачисления на специальный транзитный счет, она подлежит обратной продаже.

Для учета покупки и продажи валюты используется счет 57 «Переводы в пути», к которому могут быть открыты субсчета:

57/1 «Валютные средства, перечисленные для продажи»;

57/2 «Депонированная банком валюта для продажи»;

57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» — для учета рублевых средств, которые перечислены для покупки, до дня покупки валюты.

В учете движение валютных средств отражается следующими проводками:

Д-т 52/1 К-т 90 — зачисление экспортной валютной выручки (при учете реализации по моменту оплаты);

Д-т 52/1 К-т 62 — зачисление сумм, поступивших от иностранных покупателей (при учете реализации по моменту отгрузки);

Д-т 52/2 К-т 66, 67 — зачисление кредитов банков;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал;

Д-т 57/1 К-т 52/1 — перечисление валютных средств для продажи;

Д-т 52/2 К-т 52/1 — зачисление на текущий валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств;

Д-т 68 К-т 52/2 — перечисление задолженности перед бюджетом в валюту;

Д-т 66, 67 К-т 52/2 — погашение кредитов банка;

Д-т 52/3 К-т 57/3 — зачисление приобретенной иностранной валюты;

Д-т 91 К-т 52/3 — оплата услуг банка.

В соответствии с Законом «О валютном регулировании и валютном контроле», все валютные операции осуществляются без каких-либо ограничений. Для некоторых валютных операций должен использоваться специальный счет. Специальный счет может применяться для осуществления:

- валютных операций, связанных с движением капитала;
- купли-продажи иностранной валюты и чеков, номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте;
- операции с внутренними и внешними ценными бумагами.

Физические лица могут совершать валютные операции с внешними ценными бумагами на сумму до 150 000 долл. США в течение календарного года.

2.6.1. Операции по продаже валюты

Вся выручка сначала зачисляется на транзитный валютный счет организации. Его открывает банк на основании договора банковского валютного счета.

Когда экспортная выручка поступает на счет, бухгалтер делает проводку:

Д-т 52, субсчет «Транзитный валютный счет» К-т 62, 90 — поступила экспортная выручка.

Далее бухгалтер может направить в банк поручение на продажу части экспортной выручки.

После этого бухгалтер делает запись:

Д-т 57 К-т 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — направлена часть валютной выручки на продажу.

Предприятие имеет право расходовать иностранную валюту, поступившую на транзитный счет. Например, этой валютой можно оплатить:

- перевозку грузов за границей;
- экспортные таможенные пошлины и таможенные сборы;
- перевод денег с транзитного счета.

Для определения результата от продажи валюты используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета записывается стоимость иностранной валюты по курсу Банка России на день продажи, а также расходы, связанные с указанными операциями, по кредиту — сумма в рублях, полученная за проданную валюту. Поскольку счет 91 закрывается, после каждой операции определяется ее результат, который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сумма валюты, предназначенная для продажи, списывается в дебет счета 57 «Переводы в пути»:

Д-т 57 К-т 52/1-2 — направлена на продажу валюта.

Рублевые средства, полученные от продажи валюты, отражаются в учете записью:

Д-т 51 К-т 76 — зачислены на расчетный счет деньги от продажи валюты.

Д-т 76 К-т 91/1 — отражен прочий доход от продажи валюты.

Проданная банком валюта списывается проводкой:

Д-т 91/2 К-т 57 — списана проданная валюта.

Все расходы, связанные с продажей валюты, списываются в дебет субсчета 91/2 «Прочие расходы». Убыток от продажи валюты уменьшает облагаемую налогом прибыль.

Д-т 91 К-т 99 — прибыль от продажи валюты;

Д-т 99 К-т 91 — убыток от продажи валюты.

Пример 1.

ЗАО «Континент» получило на свой транзитный счет 100 000 долл. США. За перевозку экспортного груза по территории Польши оно должно заплатить ООО «Транском» 8000 долл. США. ЗАО «Континент» перечислило деньги ООО «Транском» со своего транзитного валютного счета до того, как продало часть валютной выручки.

ЗАО «Континент» решило продать на внутреннем валютном рынке 9200 долл. США.

Рубли, полученные от продажи иностранной валюты, зачисляются на расчетный счет предприятия. При этом в учете бухгалтер делает проводку:

Д-т 51 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — зачислены деньги, полученные от продажи иностранной валюты.

Обычно курс иностранной валюты на дату, когда ее списывают для продажи, не совпадает с тем курсом, который установлен на дату получения рублей. Из-за этого образуется курсовая разница. И если курс вырос, то в учете делается следующая проводка:

Д-т 57 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — отражена положительная курсовая разница.

Если же курс иностранной валюты снизился, то в учете записывают:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — отражена отрицательная курсовая разница.

Рассчитывая налог на прибыль, бухгалтер должен уменьшить доходы своей организации на отрицательную курсовую разницу. А на положительную разницу, наоборот, нужно увеличить облагаемую прибыль.

Кроме того, официальный курс Центрального банка РФ, как правило, превышает банковский курс. Получившуюся из-за этого разницу организация может исключить из своей прибыли. Подпункт 6 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ позволяет относить эту разницу к прочим расходам.

За то что банк продал иностранную валюту, ему положено вознаграждение. В учете банковское вознаграждение отражается следующей проводкой:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банку.

Для организации сумма комиссионного вознаграждения банку является прочим расходом. На это вознаграждение нужно уменьшить облагаемую базу по налогу на прибыль.

Когда часть экспортной выручки продана, остаток денег, полученных от иностранного партнера, перечисляется на текущий валютный счет организации. При этом в учете делается проводка:

Д-т 52, субсчет «Текущий валютный счет» К-т 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — зачислена часть экспортной выручки на текущий валютный счет.

Пример 2 отражения в бухгалтерском учете операций по продаже валюты (цифры условные).

На транзитный валютный счет предприятия зачислены экспортная валютная выручка в размере \$300 000 и вклад в уставный капитал от иностранного учредителя в размере \$100 000. Курс на день поступления составлял 30 руб./\$. Предприятие совершило продажу \$30 000. Курс на дату снятия валюты со счета составлял 31 руб./\$, а курс продажи — 30,50 руб./\$. Сумма выручки в рублях от проданной валюты была зачислена на расчетный счет. Комиссия банка составила \$100.

Вариант бухгалтерского оформления таких операций выглядит следующим образом:

Д-т 52/1 К-т 62 — \$300 000/9 000 000 руб. — зачислена экспортная валютная выручка;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — \$100 000/3 000 000 руб. — погашена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д-т 57/1 К-т 52/3 — \$30 000/930 000 руб. — сумма, перечисленная для продажи;

Д-т 91 К-т 57/1 — \$30 000/915 000 руб. — суммы валюты, списанные по курсу Банка России на день продажи;

Д-т 51 К-т 91 — 915 000 руб. — суммы, зачисленные после продажи валюты;

Д-т 91 К-т 52/1 — \$100/3100 руб. — комиссия банка;

Д-т 91 К-т 57/1 — 15 000 руб. — отрицательная курсовая разница на счете 57/1.

Обязательно надо продавать валюту, которую предприятие купило и не потратило в течение 7 дней после этого. Такая продажа называется обратной.

Порядок ее отражения в учете рассмотрим на конкретном примере.

Пример 3.

ЗАО «Восход» приобрело 5000 долл. США, чтобы погасить свой валютный заем. Валюта была зачислена на специальный транзитный валютный счет организации. Однако ЗАО «Восход» так и не поручило банку перевести купленную валюту иностранному займодавцу. Поэтому банк на 7-й день с момента зачисления валюты продал купленные ЗАО «Восход» доллары. За это банк получил комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

Курс доллара США, установленный Центральным банком РФ на дату списания валюты и дату зачисления выручки от ее продажи, равен 30,8 руб. Однако доллары были проданы по курсу 30,7 руб.

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал такие проводки:

Д-т 57 К-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет» — 154 000 руб. ($5000 \text{ USD} \times 30,8 \text{ руб./USD}$) — списана валюта для обязательной продажи;

Д-т 51 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — 153 500 руб. ($5000 \text{ USD} \times 30,7 \text{ руб./USD}$) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от обязательной продажи валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие доходы» К-т 57 — 154 000 руб. ($5000 \text{ USD} \times 30,8 \text{ руб./USD}$) — списана проданная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 51 — 1000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку;

Д-т 99 К-т 91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 1500 руб. ($154\,000 + 1000 - 153\,500$) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восток» должен отразить в составе прочих расходов:

— убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 500 руб. ($5000 \text{ USD} \times (30,8 \text{ руб./USD} - 30,7 \text{ руб./USD})$);

— вознаграждение банку за продажу валюты — 1000 руб.

Организации могут продавать иностранную валюту без ограничений. Для этого им достаточно направить в банк поручение на продажу валюты. При этом предприятие несет такие расходы:

- комиссионное вознаграждение банку;
- убытки от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка.

Все эти расходы в налоговом учете относятся к прочим расходам. Потому на эту сумму нужно уменьшить доход, рассчитывая налог на прибыль.

Рассмотрим на примере, как будет отражаться в учете продажа валюты.

Пример 4.

ЗАО «Восход» подало в банк заявку на продажу 20 000 долл. США. Банк продал валюту по курсу 30,6 руб. Официальный курс

Центрального банка РФ и на дату списания валюты и на дату зачисления выручки от ее продажи равен 30,8 руб.

Согласно договору, заключенному с банком, комиссионное вознаграждение списывается с рублевого счета предприятия и равно 2000 руб.

В учете ЗАО «Восход» делаются следующие проводки:

Д-т 57 К-т 52, субсчет «Текущий валютный счет» — 616 000 руб.
(20 000 USD × 30,8 руб./USD) — списана валюта для продажи;

Д-т 51 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — 612 000 руб.
(20 000 USD × 30,6 руб./USD) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от продажи валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — 616 000 руб.
(20 000 USD × 30,8 руб./USD) — списана проданная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 51 — 2000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку;

Д-т 99 К-т 91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 6000 руб. (616 000 + 2000 – 612 000) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восход» должен отразить в составе прочих расходов:

— убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 4000 руб. (20 000 USD × (30,8 руб./USD – 30,6 руб./USD));

— вознаграждение банку — 2000 руб.

2.6.2. Операции по покупке валюты

Рассчитываться долларами, евро или любой другой валютой на территории нашей страны российским предприятиям запрещено.

Однако, если организация заключила сделку с зарубежной компанией, то она может купить валюту, чтобы расплатиться с партнером. Валюту можно покупать в банках, у которых есть лицензия на проведение операций в иностранной валюте.

Организация может купить валюту, если:

- заключен импортный контракт;
- сотрудник едет в командировку за рубеж;
- есть представительство за границей;
- нужно заплатить банку комиссионное вознаграждение за продажу и покупку валюты.

В любом случае, чтобы купить валюту, организация должна заполнить и направить в банк поручение на покупку с указанием, для каких целей приобретается валюта.

После того как деньги на покупку валюты будут списаны с расчетного счета, бухгалтер делает проводку:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» К-т 51 «Расчетные счета». Вся купленная валюта должна быть зачислена на специальный транзитный счет. Этот счет открывает банк без подачи заявления с просьбой об открытии этого счета.

Зачисление приобретенной валюты по курсу на день зачисления:

Д-т 52/3 «Специальный транзитный валютный счет» К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма превышения рублевой суммы, снятой на покупку валюты, над рублевым эквивалентом приобретенной валюты списывается на прочие расходы:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Превышение рублевого эквивалента приобретенной валюты над суммой, израсходованной на ее покупку, зачисляется в прочие доходы:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» затраты на банковские услуги нужно включать в состав прочих расходов. После того как банк спишет свое вознаграждение со счета предприятия, бухгалтер делает запись:

Д-т 91 К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банку.

Что же касается налогообложения, то, рассчитывая налог на прибыль, организация может уменьшить свой доход на банковское вознаграждение. Глава 25 Налогового кодекса РФ позволяет делать это двумя способами. Во-первых, сумму вознаграждения можно включить в стоимость товарно-материальных ценностей (п. 2 ст. 254 Налогового кодекса РФ) или в первоначальную цену амортизируемого имущества (п. 1 ст. 257 Налогового кодекса РФ). Так можно поступить, если предприятие оплатило эти активы до того, как приняло их к учету. Бухгалтеру же при этом следует сделать следующую проводку:

Д-т 10 (08...) К-т 51 — отражено вознаграждение банку.

Во-вторых, организация вправе отнести вознаграждение к прочим расходам (подп. 16 п. 1 ст. 265 Налогового кодекса РФ).

Пример 1.

ЗАО «Русские цветы» получило материалы от иностранного поставщика. Предприятие должно погасить перед ним свою задолженность, которая составляет 20 000 долл. США. По поручению ЗАО «Русские цветы» банк купил доллары США по курсу 31 руб. На дату зачисления денег на специальный транзитный валютный счет официальный курс доллара США составил 30,8 руб. А когда деньги перечислялись поставщику, курс был равен 30,9 руб.

За покупку долларов США банк удержал с ЗАО «Русские цветы» комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

ЗАО «Русские цветы» на покупку иностранной валюты выделило 625 000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Русские цветы» были сделаны следующие проводки:

Д-т 57 К-т 51 — 625 000 руб. — направлены денежные средства на покупку валюты;

Д-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет» К-т 57 — 616 000 руб. $(30,8 \text{ руб./USD} \times 20\,000 \text{ USD})$ — зачислена на специальный транзитный счет приобретенная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — 4000 руб. $(20\,000 \text{ USD} \times (31 \text{ руб./USD} - 30,8 \text{ руб./USD}))$ — отражена разница между курсом покупки валюты и курсом Центрального банка РФ;

Д-т 51 К-т 57 — 5000 руб. (625 000 – 616 000 – 4000) — возвращены неизрасходованные деньги на покупку валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы» К-т 51 — 1000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банку;

Д-т 60, субсчет «Специальный транзитный валютный счет» К-т 52 — 618 000 руб. (20 000 USD × 30,9 руб./USD) — перечислены деньги поставщику;

Д-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет»

К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — 2000 руб. (618 000 – 616 000) — отражена положительная курсовая разница;

Д-т 99, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» К-т 91 — 3000 руб. (4000 + 1000 – 2000) — отражено сальдо прочих доходов и расходов.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Русские цветы» должен отразить:

— прочие расходы в размере 5000 руб. (4000 + 1000);

— прочие доходы — 2000 руб.

2.6.3. Учет курсовой разницы

По импортным и экспортным операциям цены, как правило, устанавливаются в иностранной валюте (в долларах, евро и т. д.). В то же время в бухгалтерском учете и отчетности активы и обязательства должны быть выражены в рублях, поэтому организации производят пересчет стоимости активов и валютной выручки в рубли. Если курс иностранной валюты, установленный Банком России, по отношению к рублю меняется, то в бухгалтерском учете образуются курсовые разницы.

Курсовой называют разницу между рублевыми оценками (предыдущей и последующей) соответствующего актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте.

Курсовые разницы бывают положительные и отрицательные. Положительная курсовая разница увеличивает, а отрицательная — уменьшает прибыль организации.

Курсовые разницы включают в состав прочих доходов и расходов в том отчетном периоде, в котором они образовались.

Положительные курсовые разницы учитываются по кредиту счета 91/1 «Прочие доходы», а отрицательные — по дебету счета 91/2 «Прочие расходы».

Учитывают курсовые разницы отдельно от других видов доходов и расходов организации.

Курсовая разница по остатку на валютном счете отражается проводками:

Д-т 52 К-т 91/1 — отражена положительная курсовая разница по остатку на валютном счете.

Д-т 91/1 К-т 52 — отражена отрицательная курсовая разница.

Пример 1.

По состоянию на 01.03 отчетного года остаток денежных средств на валютном счете предприятия составил 10 000 долл. Курс доллара США на отчетную дату был установлен в размере 25 руб. В течение первого квартала операций по валютному счету не совершалось. На 31 марта отчетного года курс доллара США установлен ЦБ РФ в размере 30 руб. В конце квартала бухгалтер произвел переоценку остатка на валютном счете. В результате этой переоценки в учете возникла курсовая разница. Для расчета курсовой разницы используются следующие данные:

- остаток денежных средств на счете 52 на начало отчетного квартала 250 000 руб. ($10\,000\text{ USD} \times 25\text{ руб./USD}$);
- остаток денежных средств на счете 52 на конец квартала 240 000 руб. ($10\,000\text{ USD} \times 24\text{ руб./USD}$).

Следовательно, образовалась положительная курсовая разница 10 000 руб. ($240\,000\text{ руб.} - 250\,000\text{ руб.}$).

В учете делаются следующие записи:

Д-т 91 К-т 52 — 10 000 руб.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) пересчитывается в рубли только в момент перехода права собственности на них к покупателю и в дальнейшем вне зависимости от изменения курса иностранной валюты к рублю корректировке не подлежит.

Пример 2.

ООО «Янтарь» реализовало собственную продукцию на сумму \$10 000. Оплата за товар производится в рублях. Право собственности на товар перешло 12 января 2010 г. Курс Банка России — 26,45 руб./долл., а оплата была осуществлена 29 января 2010 г. Курс Банка России — 26,57 руб./долл.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи.

12 января

Д-т 62 К-т 90/1 — 264 500 руб. ($26,45 \text{ руб.} \times \$10\,000$) — отражена выручка от реализации товаров;

Д-т 90/3 К-т 68/ НДС — 40 347 ($264\,500 \text{ руб.} : 118\% \times 18\%$) — отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет.

29 января

Д-т 51 К-т 62 — 265 700 руб. ($26,57 \text{ руб.} \times \$10\,000$) — отражена сумма выручки за реализованные товары.

Д-т 62 К-т 91/1 — 1200 руб. ($265\,700 \text{ руб.} - 264\,500 \text{ руб.}$) — отражена положительная курсовая разница.

В соответствии с ПБУ 3/2006 определять курсовые разницы в бухгалтерском учете по валютным авансам не надо ни дату погашения (т. е. на момент отгрузки), ни на отчетную дату (т. е. на последний день месяца). Однако, если организация обязана вести налоговый учет, курсовую разницу определять нужно, а также рассчитывать постоянные разницы, в соответствии с ПБУ 18/02.

Материально-производственные запасы, которые организация оплатила авансом в валюте, нужно оприходовать в бухучете по курсу ЦБ РФ на дату уплаты аванса, а не получения этих МПЗ.

Особое место в бухгалтерском учете занимают курсовые разницы, которые связаны с формированием уставного капитала организации. Такие курсовые разницы появляются в случае изменения рублевой оценки суммы вкладов учредителей. Первоначальная рублевая оценка вклада фиксируется в учредительных документах.

Последующая рублевая оценка появляется при поступлении в кассу или на валютный счет суммы вклада.

Если курсы иностранной валюты при первоначальной и последующей оценке оказались разными, то появляются курсовые разницы, которые учитываются на счете 83 «Добавочный капитал».

Положительные курсовые разницы отражаются по кредиту счета 83, а отрицательные — по дебету этого счета.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какие организации могут открывать валютный счет в банке?*
2. *В каком банке можно открыть валютный счет?*
3. *Что такое курсовая разница?*
4. *Какие поступления не подлежат обязательной продаже?*
5. *Как отражаются на счетах операции по покупке и продаже валюты?*

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 2 «УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ»

1. Какой бухгалтерской записью отражают продажу продукции за наличный расчет?
 - а) Д-т 51 К-т 90;
 - б) Д-т 50 К-т 90;
 - в) Д-т 50 К-т 51;
 - г) Д-т 50 К-т 76.
2. На основании каких первичных документов и регистров осуществляются записи на синтетическом счете 50 «Касса»?
 - а) РКО и ПКО;
 - б) кассовой книги;
 - в) отрывных листов кассовой книги и приложенных к ним документов;
 - г) первичных документов по поступлению и расходованию денег.
3. Что означает бухгалтерская запись: Д-т 91 К-т 51?
 - а) оплата счетов поставщиков за поступившие от них материалы;
 - б) оплата расходов по изготовлению продукции;
 - в) оплата услуг банка.

4. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по счету 51 «Расчетные счета»?
- а) *выписка из расчетного счета;*
 - б) *выписка с приложенными документами;*
 - в) *справка бухгалтерии;*
 - г) *первичные документы по зачислению и списанию денег с расчетного счета.*
5. Что означает бухгалтерская запись: Д-т 51 К-т 62?
- а) *перечисление покупателю денежных средств;*
 - б) *получение аванса от покупателя.*
6. На основании каких документов заполняют журнал-ордер № 7?
- а) *РКО, ПКО и кассовой книги;*
 - б) *авансовых отчетов;*
 - в) *отчетов кассира, авансовых отчетов, журнала-ордера № 7 за прошлый месяц.*
7. Журнал-ордер № 1 заполняют на основании:
- а) *отчетов кассира;*
 - б) *кассовой книги;*
 - в) *журнала регистрации РКО, ПКО;*
 - г) *РКО, ПКО.*
8. Расчеты по специальным счетам в банке на счете 55 ведут:
- а) *в журнале-ордере № 2/1;*
 - б) *в журнале-ордере № 3;*
 - в) *в журнале-ордере № 4.*
9. Аккредитивную форму расчетов применяют для расчетов:
- а) *с дебиторами и кредиторами;*
 - б) *с покупателями и заказчиками;*
 - в) *с поставщиками и подрядчиками.*
10. На основании каких документов производят списание подотчетных сумм?
- а) *авансовых отчетов;*
 - б) *авансовых отчетов и оправдательных документов;*
 - в) *оправдательных документов.*
11. Что является регистром аналитического учета по счету 50 «Касса»?
- а) *кассовая книга и отчет кассира;*
 - б) *журнал регистрации приходных и расходных ордеров;*
 - в) *журнал-ордер № 1, ведомость № 1.*
12. Что является регистром аналитического учета по счету 51 «Расчетные счета»?
- а) *журнал-ордер № 2;*
 - б) *выписка банка;*
 - в) *ведомость № 2.*
13. Какой проводкой оформляют погашение недостачи кассиром?
- а) *Д-т 94 К-т 50;*

- б) Д-т 50 К-т 94;
 - в) Д-т 50 К-т 73/2;
 - г) Д-т 73/2 К-т 50.
14. Платежное требование представляет собой:
- а) требование покупателя к поставщику;
 - б) требование поставщика к покупателю;
 - в) требование дебитора к кредитору.
15. Что означает сальдо дебетовое на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами»?
- а) задолженность подотчетных лиц предприятию;
 - б) задолженность предприятия подотчетным лицам.
16. Расчеты по депонированной заработной плате относят:
- а) к дебиторской задолженности;
 - б) к кредиторской задолженности.
17. Какой проводкой отражают предварительную оплату услуг у заказчика?
- а) Д-т 51 К-т 62;
 - б) Д-т 62 К-т 51;
 - в) Д-т 60 К-т 51.
18. Какой проводкой отражают предварительную оплату покупателем у поставщика?
- а) Д-т 51 К-т 60;
 - б) Д-т 51 К-т 62;
 - в) Д-т 60 К-т 51.
19. С какого субсчета валютного счета производят продажу иностранных валют?
- а) транзитного;
 - б) текущего.
20. С кем осуществляют расчеты платежными требованиями?
- а) с покупателями;
 - б) с бюджетом;
 - в) с поставщиками и подрядчиками.
21. Какой проводкой отражают приобретение чековой книжки?
- а) Д-т 55/2 К-т 51;
 - б) Д-т 60 К-т 55/2;
 - в) Д-т 76 К-т 55/2.

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ПРИХОДНЫХ И РАСХОДНЫХ КАССОВЫХ ДОКУМЕНТОВ

20__ г.

старший кассир **Макунина Наталья Михайловна**

должность фамилия, имя, отчество

Приходный документ	дата	номер	Сумма, руб. коп.	Примечания	Расходный документ		Сумма, руб. коп.	Примечания
					дата	номер		
1	2	3	4	5	6	7	8	
05.01.	1	10 000-00	выручка	03.01.00	24	156 347-47	зарплата	
06.01.	2	8000-00	выручка	05.01.00	1	7500-00	хоз.расходы	
10.01.	3	9000-00	выручка					

Унифицированная форма № КУ-1
Утверждена Постановлением Госкомстата
России от 14.06.98 г. № 88

Код	031001
Код	4107218

Форма по ОКУД
но ОКПО

ООО «Валер»
организация

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
5	05.01.13

ПРИХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дebet	Кредит		Сумма, руб. коп.	Код платежного назначения
	Код структурного подразделения	Код аналитического учета		
50-1	—	62-1	7	04
			10 000.00	

Принято от ЗАО «Синком-Инвест»

Основание: платежная описка за отгруженную продукцию

Сумма Десять тысяч руб. 00 коп.
присланы

В том числе на оплату стоимости — 1666 руб. 66 коп.

Приложение накладная № 12 от 05.01.13 г., счет-фактура № 9 от 05.01.13 г.

Главный бухгалтер Ерещенко Н.В.

подпись расшифровка подписи

Получил кассир Шелева О. В.

подпись расшифровка подписи

ООО «Валер»

организация

КВИТАНЦИЯ

в приходную кассовую опись № 5
от «05» января 2013 г.

Принято от ЗАО «Синком-Инвест»

Основание: платежная описка за отгруженную продукцию

Сумма 10 000 руб. 00 коп.

присланы

Десять тысяч руб. 00 коп.

В том числе НДС — 1666 руб. 66 коп.

«05» января 2013 г.

М. П. (штамп)

Главный бухгалтер Ерещенко Н.В.
подпись расшифровка подписи

Кассир Шелева О.В.
подпись расшифровка подписи

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена Постановлением Госкомстата
России от 18.08.98 г. № 88

Форма по ОКУД
по ОКПО

Код
031001
4107218
—

ООО «Алекс»

организация

структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
3	10.01.13

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Дебет			Кредит	Сумма, руб. коп.	Код ценового назначения	
Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета				
—	71	1	50-1	750-00	12	

Выдать Нарионову Алексею Сергеевичу

фамилия, имя, отчество

Основание: покупка канцелярских принадлежностей

Сумма:

Семьсот пятьдесят

руб. 00 коп.

Приложение приказ № 13 от 09.01.13 г.

Руководитель организации

должность

подпись

расшифровка подписи

Главный бухгалтер

Евсеев И.В.

расшифровка подписи

Получил

сумма прописью

Семьсот пятьдесят

руб. 00 коп.

«10» января 2013 г.

Подпись

По паспорт: серия XXXVI № 654831, выданный ОВД Солнечногорского района

наименование, номер, дата и место выдачи документа,

Московской области

уполномоченного лица получателя

Выдал кассир

Шалова О.В.

подпись

расшифровка подписи

Поступ. в банк плат.

Списано со сч. плат.

0401060

ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 218

08.06.2013 г.

электронно

Дата

Вид платежа

Сумма
прописью

Двадцать пять тысяч рублей

ИНН 6165088671	КПП 616501001	Сумма	25 000=		
ООО "Панель" В Октябрьском ф-ле РПСБ (ОАО)		Сч. №	40702810298750001236		
		БИК	046015889		
Платательщик		Сч. №	30101810300000000889		
Ростпрямстройбанк (ОАО)		БИК	046015201		
г. Ростов-на-Дону		Сч. №	30101810700000000201		
Банк плательщика		Сч. №	40702810500050003532		
Филиал "Ростовский"		Вид. оп.	01	Срок плат.	5
ЗАО КБ "Гута-Банк" г. Ростов-на-Дону		Наз. пл.		Очер. плат.	
Банк получателя		Код		Рез. поле	
ИНН 6164208224	КПП	Сч. №			
ООО "Аудит"		Вид. оп.	01	Срок плат.	5
Получатель		Наз. пл.		Очер. плат.	
		Код		Рез. поле	

Счет № 141 от 03.06.2013 г. Аудиторская проверка с 16.05.13 г. по 14.06.13 г.,
без налога (НДС)

Назначение платежа

Подписи

Отметки банка

М. П.

0401061

Поступ. в банк плат.

Оконч. срока акцепта

Списано со сч. плат.

ПЛАТЕЖНОЕ ТРЕБОВАНИЕ № 1

09.06.13

электронно

Дата

Вид платежа

Условие оплаты	С акцептом	Срок для акцепта	
----------------	------------	------------------	--

Сумма прописью	Три тысячи шестьсот рублей
----------------	----------------------------

ИНН 6166001634	Сумма	3600=		
ОАО КСМ-10 Первомайский ф-л	Сч. №	40702810298772000134		
Плательщик	БИК	046015889		
ОАО Ростпромстройбанк	Сч. №	30101810300000000889		
г. Ростов-на-Дону	БИК	046015201		
Банк плательщика	Сч. №	30101810300000000889		
Ростпромстройбанк (ОАО)	Сч. №	30101810300000000889		
г. Ростов-на-Дону	Сч. №	40702810298750001236		
Банк получателя	Вид. оп.	02	Очер. плат.	5
ИНН 6165088671	Наз. пл.		Рез. поле	
ООО "Панель" В Октябрьском ф-ле	Код			
РПСБ (ОАО)				
Получатель				

Назначение платежа

Счет № 210 от 05.06.2013 г. за выполнение работы.

Без налога (НДС)

Дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов

Подписи

Отметки банка получателя

М. П.

№ ч. плат.	№ плат. ордера	Дата плат. ордера	Сумма частичного платежа	Сумма остатка платежа	Подпись	Дата помещения в картотеку
						Отметки банка плательщика

Журнал-ордер № 8 за _____ месяц 20__ года

По кредиту счетов:

№ 19 — НДС по приобретенным ценностям

№ 68 — Расчеты по налогам и сборам

№ 73 — Расчеты с персоналом по прочим операциям

№ 75 — Расчеты с учредителями

№ 76 — Расчеты с разными дебиторами и кредиторами

Основание (дата, номер документа)	В дебет счетов		
С кредита счета № 19			
С кредита счета № 68 Налог на доходы физи- ческих лиц			
Итого по счету № 68			
С кредита счета № 73			
С кредита счета № 75			
С кредита счета № 76			

Итого согласно документам по кредиту счетов

№ _____ № _____ № _____ № _____ № _____

Исполнитель _____

ВКСЕЛЬ № 05

(простой со сроком платежа по предъявлении)
г. Санкт-Петербург «01» сентября 2013 г.
Вексель на сумму 150000 рублей
(сумма)

По предъявлении настоящего векселя ИНН 7812043850 ЗАО "Керамика"
(векселедатель —
195160, г. Санкт-Петербург, Среднеохтинский пр., д. 48

наименование юридического / физического лица,

юридический адрес
обязуется заплатить INN 7513446041, ООО "Псковский гончар"
наименование того, кому или по приказу кого

платеж должен быть совершен

в г. Пскове 15000 (пятнадцать тысяч) рублей
(место платежа) (сумма цифрами и прописью)
в рублях
(валюта платежа)

На вексельную сумму начисляются проценты из расчета 20
процентов годовых с «01» ноября 2013 г.

Подпись векселедателя Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(руководитель, (полностью)
главный бухгалтер) Вторая подпись

М.П.

Приложение 8

ИНДОССАМЕНТ

1. Передаю требование по векселю INN 7845342500 ООО "Строитель"
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., дом 12. Р/счет 40701810000000006980
юридического / физического лица, юридический адрес,
в Социальном банке, к/счет 30101810000000001820 БИК 044030718
расчетный, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта INN 7812043850 ЗАО "Керамика"
(наименование юридического / физического лица)

М.П. Первая подпись

2. Передаю свое требование заплатить по векселю INN 7845342500 ООО "Строитель"
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., дом 12. Р/счет 40702810000013567892
юридического / физического лица, юридический адрес,
в Социальном банке, к/счет 3010181000000000012 БИК 044030712
расчетный, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта INN 7513446041, ООО "Псковский гончар"
(наименование юридического / физического лица)

М.П. Первая подпись

ЗАЯВЛЕНИЕ
НА АККРЕДИТИВ № 7

0401063

30 июля 20__ г.

Дата

Вид платежа

Сумма прописью	Двести пятьдесят тысяч рублей 00 копеек			
ИНН 7801123425	КПП 781010011	Сумма	250000-00	
Платательщик	ООО "Темп"	Сч. №	40701810000000521892	
КБ "Викимп" в г. Санкт-Петербурге	БИК		044030820	
Банк плательщика	Сч. №		30101810000001892822	
КБ "Псковский" в г. Пскове	БИК		041030915	
Банк получателя	Сч. №		30101812000000116512	
ИНН 7513446041	КПП 781010011	Сч. № (40901)	4090100000000000702	
Поставщик	Вид. оп.		Срок дейст. аккредит.	30.09.20__
	Наз. пл.			
	Код			
Вид аккредитива	безотзывной, покрытый			
Условие оплаты	без акцепта			

Посуда керамическая, договор № 41 от 28.06.20__ г., для ООО "Сервис",
станция Купчино, 15.08.20__ г.

Наименование товара (услуг), №, дата договора, грузополучатель и ст. назначения,
срок отгрузки товаров (оказания услуг)

Платеж по представлению (вид документа)

Дополнительные условия

№ сч. поставщика 4070281090000000092

Подпись

Отметки банка

М. П.

Корешок чека

РБ 9159715

НА [] Р. [] К.

« » 20 г.

ЧЕК ВЫДАН

кому

Подписи:

первая

вторая

ЧЕК ПОЛУЧИЛ

« » 20 г.

ОТРЕ

БАНК

ЛИНИЯ

ЧЕКОДАТЕЛЬ

№ счета чекодателя

ЧЕК РБ 9159715 НА

[] Р.

К. В КАССУ - контрольная марка

20 г.

МЕСТО ВЫДАЧИ число месяц прописью

МЕСТО

ДЛЯ НАКЛЕЙКИ
КОНТРОЛЬНОЙ
МАРКИ

наименование учреждения банка

ЗАПЛАТИТЕ

Место печати чекодателя

кому

сумма прописью

ПОДПИСИ

Окончание приложения 9

Оборот чека

Сним- вол	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА	Свободный остаток сметным распределений на ... квартал без учета суммы по дающему чеку
40	Заработная плата		
46	Закупки сельскохозяйственных		
50	Пенсион, пособия и страховые возм.		
42	Командировочные без лимита		
53	Хоз.-операционные расходы		
Подписи:			

Указанную в настоящем чеке сумму получил

подпись

Отметки, удостоверяющие личность получателя:

Предъявлен

наименование документа

за №

Выдан

наименование учреждения

« » 20 г.

Место выдачи

ПРОВЕРЕНО

ОПЛАТИТЬ * « »

20 г.

От исполнителя

Оплачено

Контролер

Бухгалтер

Кассир

Оприходовано
по кассе, кассовый

ордер №

от «...» 20 г.

Главный (старший) бухгалтер

подпись

* В этом месте работник банка подписывается в том случае, если
личность получателя проверена по документам,
или чек выписан на предъявителя

Информационная форма № А0 -
Утверждена постановлением Государства России

от 01.08.2001 № 35

форма по ОКУД
по ОКПО

Код
0302001

наименование организации

Утверждаю

Отчет в сумме _____ руб. _____ коп.

Руководитель _____
должность _____

подпись _____ расшифровка подписи _____
« » _____ 20 г.

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

номер

дата

Структурное подразделение _____

Подотчетное лицо _____ Табельный номер _____

фамилия, инициалы

Профессия (должность) _____

Назначение аванса _____

Наименование показателя		Сумма, руб. коп.
Предыдущий аванс	остаток	
	перерасход	
Получен аванс 1. из кассы		
1а. в валюте (справочно)		
2.		
Итого получено		
Израсходовано		
Остаток		
перерасход		

Бухгалтерская запись			
дебет		кредит	
счет, субсчет	сумма, руб. коп.	счет, субсчет	сумма, руб. коп.

Приложение _____ документов на _____ листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме _____

сумма прописью

руб. _____ коп. (_____ руб. _____ коп.)

Главный бухгалтер _____

сумма прописью

подпись _____

расшифровка подписи _____

Бухгалтер _____

подпись _____

расшифровка подписи _____

Остаток внесен _____ в сумме _____ руб. _____ коп. по кассовому ордеру № _____ от « » _____ 20 г.

Перерасход выдан _____

Бухгалтер (кассир) _____ « » _____ 20 г.

подпись _____

расшифровка подписи _____

линия отреза

Расписка. Принят к проверке от _____ авансовый отчет № _____ от « » _____ 20 г.

на сумму _____

прописью

руб. _____ коп., количество документов _____ на _____ листах

прописью

Бухгалтер _____

подпись _____

расшифровка подписи _____

от « » _____ 20 г.

Объявление на взнос наличными
ОБЪЯВЛЕНИЕ № Код формы документа
по ОКУД

0402001

* * * 20 ____ года

ДЕБЕТ

От кого

счет №

КРЕДИТ

Получатель

счет №

Сумма цифрами

ИНН

КПП

расчет №

ОКАТО

в том числе
по символам:

Наименование банка вносителя

символ

сумма

БИК

Наименование банка получателя

БИК

Сумма прописью

руб.

коп.

Источник поступления

(цифрами)

Подпись клиента

Бухгалтерский работник

Кассовый работник

КВИТАНЦИЯ № Код формы документа
по ОКУД

0402001

От кого

Получатель

Для зачисления на счет №

ИНН

КПП

расчет №

ОКАТО

Сумма цифрами

Наименование банка вносителя

БИК

Наименование банка получателя

БИК

Сумма прописью

руб.

коп.

Источник поступления

(цифрами)

Место печати
(тампа)

Бухгалтерский работник

Кассовый работник

ОРДЕР № Код формы документа
по ОКУД

0402001

* * * 20 ____ года

ДЕБЕТ

От кого

счет №

КРЕДИТ

Получатель

счет №

Сумма цифрами

ИНН

КПП

расчет №

ОКАТО

в том числе
по символам:

Наименование банка вносителя

символ

сумма

БИК

Наименование банка получателя

БИК

Сумма прописью

руб.

коп.

Источник поступления

(цифрами)

Бухгалтерский работник

Кассовый работник

Журнал-ордер № 7 за сентябрь 20 __ г. (извлечение)

(руб.)

№ п/п	Дата	Авансовый отчет	ФИО подотчетного лица	Порядковый номер по журналу-ордеру за прошлый месяц	Остаток на начало месяца			Выдано под отчет	
					дата возникновения	сумма	дебет	кредит	сумма
1	07.09	102	Смирнов С. В.	7	25.08	300	300	—	—
2	29.09	101	Антонов А. Т.	9	29.08	—	—	25	—
3	06.09	103	Дмитриева О.К.	—	—	—	—	06.09	50
4	25.09	104	Пекина Н.А.	—	—	—	—	20.09	50
5	—	—	Прочие лица	—	—	—	—	29.09	50
			Итого			300	300	25	950

Окончание журнала-ордера № 7

№ п/п	Выдано в возмещение перерасхода			Возвращены неиспользованные суммы			Израсходовано из подотчетных сумм			Остаток задолженности на конец месяца	
	дата	кор. счет	сумма	дата	кор. счет	сумма	по утвержденному отчету	в том числе		дебет	кредит
								26	10		
1	—	—	—	—	—	—	300	300	—	—	—
2	3	50	25	—	—	—	—	—	—	—	—
3	—	—	—	—	—	—	100	100	—	—	—
4	—	—	—	—	—	—	350	—	350	—	—
5	—	—	—	—	—	—	—	—	—	500	—
			25				750	400	350	—	500

Бухгалтер

(подпись)

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

.....

3.1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

К внеоборотным активам относят: основные средства, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии с порядком, установленным:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» — ПБУ 2/2008 (приказ МФ РФ от 24.10.2008 г. № 116н);
- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30.12.93 г. № 160);
- Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» — ПБУ 10/99 (приказ Минфина России от 06.05.99 г. № 33н (в ред. Приказов МФ РФ от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н).

Вложения во внеоборотные активы представляют собой долгосрочные инвестиции.

Долгосрочные инвестиции — это затраты организации на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения действующих организаций и объектов непродуцированной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и выращиванием взрослого и рабочего скота.

Под *расширением действующих организаций* понимается строительство дополнительных производств в действующей организации, а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих организаций. К расширению действующих организаций относится также строительство филиалов, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих организаций рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Под *техническим перевооружением* действующих организаций понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и

технологии, автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному письмом Минфина РФ от 30 декабря 1993 г. № 160 и ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него;
- по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, нематериальным активам.

Долгосрочные инвестиции по новому строительству осуществляются по утвержденным сметам и проектам с организацией, строящей объекты. На каждый объект составляется сметный расчет (смета), в котором определяется стоимость сооружаемого объекта, стройки, пускового комплекса.

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников:

- собственных средств и приравненных к ним источников;
- заемных средств.

К *собственным средствам* относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями на покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами);
- средства дольщиков, получаемые на безвозвратной основе (приравниваются к собственным средствам).

К *заемным средствам* относятся:

- займы;
- кредиты банков.

3.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Для учета долгосрочных инвестиций используют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счет 07 «Оборудование к установке».

На счете 07 «Оборудование к установке» застройщик учитывает оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. К оборудованию, требующему монтажа, относится также оборудование, вводимое в действие после сборки его частей и прикрепления к фундаменту или опорам, к полу. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура и другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования. Счет 07 — активный, сальдовый, инвентарный. Сальдо дебетовое отражает фактическую себестоимость имеющегося в наличии оборудования, не сданного в монтаж.

Оборот по дебету — фактические затраты на вновь приобретенное оборудование к установке.

Оборот по кредиту — фактическая себестоимость оборудования, сданного в монтаж.

Приобретение оборудования к установке отражают проводками:

- на покупную стоимость и затраты на доставку:
Д-т 07 К-т 60, 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60, 76.

При передаче в монтаж оборудования на основании акта о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма ОС-15) делают проводку: Д-т 08 К-т 07.

Аналитический учет по счету 07 «Оборудование к установке» ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям.

На счете 07 «Оборудование к установке» не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные

средства, свободно стоящие станки, строительные механизмы, сельскохозяйственные машины, производственный инвентарь и др.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, учитывают сразу на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и делают проводки:

- на покупную стоимость и затраты на доставку:
Д-т 08 К-т 60, 76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60, 76.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — активный, сальдовый, калькуляционный.

Сальдо дебетовое — отражает стоимость незавершенного строительства, реконструкции, приобретения объектов.

Оборот по дебету — фактические затраты долгосрочных инвестиций в отчетном месяце:

Д-т 08 К-т 60, 10, 70, 69 и др.

Оборот по кредиту — фиксирует сформированную первоначальную стоимость объектов, переданных и принятых в эксплуатацию: Д-т 01, 04 К-т 08.

Всю совокупность затрат, относящихся к вновь возведенному, реконструированному или приобретенному объекту, называют его *инвентарной стоимостью*.

Она представляет собой первоначальную стоимость введенных в действие объектов, зачисленных в состав основных средств предприятия.

Существует два способа долгосрочных инвестиций:

- хозяйственный;
- подрядный.

3.3. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ СПОСОБ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Хозяйственный способ — это выполнение строительных и монтажных работ своими силами.

Организация, осуществляющая долгосрочные инвестиции хозяйственным способом, должна организовать в своем хозяйстве строительно-монтажные участки, цехи, отделы (ОКСы).

Фактические затраты на строительство и монтажные работы, произведенные застройщиком, относят в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных счетов, счета «Материалы» и др.:

Д-т 08 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций в основные средства ведут по каждому объекту в целом и по видам работ ежемесячно и нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в действие в бухгалтерских регистрах по дебету счетов 07 и 08.

Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведут в журнале-ордере № 16 по кредиту счетов 08, 07.

Моментом ввода объекта капитальных вложений в эксплуатацию считается дата подписания акта приемочной комиссией (форма КС-14). Первоначальная стоимость складывается в момент принятия объекта в эксплуатацию в данной организации. Основные средства приходят по дебету счета 01 по первоначальной (инвентарной) стоимости и оформляют записью: Д-т 01 К-т 08.

Основанием для выполнения записей в бухгалтерские регистры являются следующие документы:

1. Документы, подтверждающие размер затрат, произведенных при создании основных средств;
2. Акт, подтверждающий создание основных средств в организации;
3. Акт приемки основных средств, подтверждающий их оприходование в самой организации (форма ОС-1).

Построенный объект подлежит государственной регистрации.

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу

при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет, по ставке 18%. Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщиков на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (ст. 159 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ позволяет возмещать НДС по:

- материалам (работам, услугам), которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ;
- строительно-монтажным работам для собственного потребления.

Начислять НДС при строительстве для собственных нужд (п. 10 ст. 167 НК РФ) следует в конце каждого налогового периода (квартала).

«Входной» НДС по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве, можно принять к вычету сразу же, как только эти материалы (работы и услуги) будут приняты к учету.

Пример.

В январе 2012 г. ЗАО «Дон» начало строительство хозяйственным способом производственного здания. Здание будет введено в эксплуатацию в ноябре 2013 г. В этом же месяце необходимо подать документы на государственную регистрацию. Амортизацию по зданию начнут начислять с декабря 2013 г. Расходы на строительство составили — 5 000 000 руб., из них в I квартале 2012 г. расходы составили:

- на материалы 236 000 руб., в том числе НДС — 36 000 руб.;
- на заработную плату 180 000 руб.;
- на амортизацию оборудования — 20 000 руб.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции по строительству здания в I квартале будут отражены проводками:

1. Приобретены материалы для строительства:

Д-т 10 К-т 60 — 200 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 36 000 руб.

2. Принят к вычету НДС по приобретенным и принятым к учету материалам:

Д-т 68 К-т 19 — 36 000 руб.

3. Израсходованы материалы на строительство:
Д-т 08 К-т 10 — 200 000 руб.
4. Начислена заработная плата работникам, занятым строительством:
Д-т 08 К-т 70 — 180 000 руб.
5. Начислены взносы во внебюджетные фонды с оплаты труда:
Д-т 08 К-т 69 — 54 000 руб.
6. Начислена амортизация на оборудование, используемое в строительстве:
Д-т 08 К-т 02 — 20 000 руб.
7. Начислен в бюджет НДС на стоимость выполненных строительных работ в I квартале:
Д-т 19 К-т 68 — 81 720 руб.
 $(200\,000 + 180\,000 + 54\,000 + 20\,000) \times 18\%$.
8. Перечислен в бюджет НДС, начисленный на строительные работы в I квартале:
Д-т 68 К-т 51 — 81 720 руб.
9. Принят к вычету из бюджета «входной» НДС по строительным работам, выполненным в I квартале:
Д-т 68 К-т 19 — 81 720 руб.

3.4. ПОДРЯДНЫЙ СПОСОБ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Подрядный способ — это выполнение всех работ: проектирование, подбор оборудования, строительство, монтажные работы сторонней организацией, т.е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».

При подрядном способе на соответствующих объектах заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ. Стоимость выполненных работ определяется по сметной стоимости.

Согласно ст. 740 ГК РФ по договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы. Заказчик должен

создать подрядчику необходимые условия для их выполнения, принять результат этих работ и уплатить обусловленную цену.

Подрядчик обязан вести строительство и связанные с ним работы в соответствии с технической документацией, которая определяет объем, содержание работ, а также сметой, определяющей стоимость работ.

Выполненные подрядчиком работы оплачиваются заказчиком в размере, предусмотренном сметой, а также в сроки и в порядке, которые установлены договором строительного подряда.

На основании ежемесячных счетов подрядчика, принятых к оплате, заказчик делает проводки:

- на сумму выполненных работ: Д-т 08 К-т 60,
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60,
- на сумму вычета НДС из бюджета: Д-т 68 К-т 19.

Оплата счетов подрядчика отражается проводкой:

Д-т 60 К-т 51.

Окончательный расчет с подрядчиком происходит после завершения строительства объекта и утверждения акта приемки формы № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта» Государственной приемочной комиссией о вводе объекта в эксплуатацию.

Заказчик вправе отказаться от приемки объекта при обнаружении недостатков, которые исключают возможность использования объекта в предусмотренных договором целях, а также в случае невозможности их устранения подрядчиком или заказчиком.

При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делают бухгалтерскую запись на инвентарную стоимость:

Д-т 01 К-т 08.

Инвентарная стоимость определяется отдельно по каждому вводимому объекту — зданию, сооружению, оборудованию.

Согласно п. 52 Методических указаний по бухучету основных средств (в ред. приказа Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н) объекты недвижимости, права собственности, не зарегистрированные в установленном законодательном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств. По объектам недвижимости, по которым закончены капвложения, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при строительстве производственных основных средств, в первоначальную стоимость объектов не включаются и подлежат возмещению из бюджета.

Организация сможет принять НДС по строительно-монтажным работам к вычету сразу же, как только работы и услуги будут учтены на счете 08.

Пример.

В январе 2012 г. ООО «Единорог» заключило с подрядной организацией договор на строительство здания офиса. Дом строился из материала подрядчика. Стоимость работ в январе составила 1 180 000 руб. (в том числе НДС — 180 000 руб.).

В учете заказчика затраты на строительство будут отражены записями:

Содержание операций	Сумма, тыс. руб.	Дебет	Кредит
1. На стоимость строительных работ по счету в январе	1000	08	60
2. На сумму НДС по строительно-монтажным работам	180	19	60
3. Перечислено подрядной организации за строительство	1180	60	51

Содержание операций	Сумма, тыс.руб.	Дебет	Кредит
4. Принимается к вычету «входной» НДС по строительно-монтажным работам, выполненным в январе	180	68	19

? Вопросы для самоконтроля

1. *Что относят к долгосрочным инвестициям?*
2. *На каких счетах учитывают затраты долгосрочных инвестиций?*
3. *Какие существуют способы долгосрочных инвестиций?*
4. *Учет долгосрочных инвестиций при хозяйственном способе строительства.*
5. *Учет долгосрочных инвестиций при подрядном способе строительства.*
6. *Определение инвентарной стоимости объекта.*
7. *Регистры аналитического и синтетического учета долгосрочных инвестиций.*
8. *На каком счете ведут учет оборудования, требующего монтажа?*
9. *Какими документами оформляют передачу оборудования в монтаж?*
10. *Что понимается:*
 - а) *под техническим перевооружением действующих объектов?*
 - б) *под реконструкцией действующих объектов?*
 - в) *под расширением действующих объектов?*

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

.....

4.1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ЗАДАЧИ ИХ УЧЕТА

Производственно-хозяйственная деятельность организаций обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов — средств труда и материальных условий процесса труда. *Средства труда* — станки, рабочие машины, передаточные устройства и т. п., а *материальные условия процесса труда* — производственные здания, транспортные средства и др.

Порядок учета и движения основных средств определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н в ред. от 24.12.2010 № 186н).

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы относят к основным средствам при единовременном выполнении следующих условий:

- используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование;
- используются в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

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

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

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе эксплуатации, сохранение первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода (более 12 месяцев); они постепенно изнашиваются и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования путем начисления амортизации.

Основные средства играют важную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно-техническую базу организации и определяют ее производственный потенциал.

Организация имеет право владения, пользования и распоряжения основными средствами: продавать или безвозмездно передавать другим организациям, обменивать, сдавать в аренду, предоставлять бесплатно во временное пользование либо займы принадлежащие ей здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, списывать с баланса, если они изношены или морально устарели, независимо от того, полностью они амортизированы или частично.

Отсюда главные задачи бухгалтерского учета основных средств сводятся к сбору информации, обеспечивающей возможность соответствующим службам организации выполнять указанные далее функции или бухгалтерии самостоятельно осуществлять их:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования, правильное

документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;

- контроль за рациональным расходованием ресурсов на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств в виде амортизационных отчислений для включения в затраты организации;
- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств с целью своевременного проведения ремонта;
- контроль за сохранностью объектов, переведенных на консервацию.

Эти задачи решаются с помощью надлежаще оформленной документации и при условии обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат на ремонт как по местам их эксплуатации, так и по организации в целом.

4.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Для организации учета основных средств, отвечающих поставленным задачам, важное значение имеет их классификация. По назначению основные средства подразделяются на:

- производственные основные средства основной деятельности;
- производственные основные средства вспомогательных и обслуживающих производств;
- непроизводственные (жилищно-коммунального и культурно-бытового назначения).

Основные средства непроизводственного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но

их используют для обеспечения культурно-бытовых нужд работников организации (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов и т. д.).

К основным средствам производственного назначения относятся: машины, станки, аппараты, инструменты, вычислительная техника, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса (связанные с осуществлением предпринимательской деятельности), или здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда, хозяйственный инвентарь, мебель и другие основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации.

По видам основные средства подразделяются на следующие группы:

- здания (производственные цеха, склады, фермы, жилые здания);
- сооружения (силосные башни, ток крытый, оросительные сооружения, охладители);
- передаточные устройства (трубопроводы, электросети);
- машины и оборудование (электродвигатели, измерительные приборы, вычислительная техника);
- транспортные средства (автомобили, тракторы, автокары, гужевой транспорт);
- инструменты (электродрели);
- производственный инвентарь (верстаки, рабочие столы);
- хозяйственный инвентарь (конторская обстановка, кресла, шкафы);
- рабочий скот (рабочие лошади, волы, верблюды);
- многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники);

- капитальные затраты по улучшению земель (по корчевке пней, очистке полей от валунов);
- стоимость земельных участков, лесных, водных угодий, переданных предприятию в собственность;
- прочие основные средства (библиотечные фонды, спортивный инвентарь).

Классификация по видам положена в основу их аналитического учета и составления отчетности о наличии и движении основных средств.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;
- в запасе (резерве);
- в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- на консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на:

- собственные;
- арендованные;
- объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией безвозмездно в доверительное управление.

4.3. ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат на изготовление или

приобретение этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал — по согласованной стоимости;
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа — по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку и приведение объекта в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- невозмещаемые налоги и государственные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением (получением) 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.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (например, переоценка), а также в случае проведения на них работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, в случае их частичной ликвидации.

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы начисленной амортизации (износа) основных средств.

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях, т. е. это стоимость объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

4.4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре **акт о приеме-передаче объекта основных средств** (ф. № ОС-1) на каждый объект в отдельности. **Общий акт** на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

После оформления акты о приеме-передаче основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку учета объекта основных средств (ф. № ОС-6), после чего техническую документацию передают в технический отдел предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт о приеме-передаче составляют в двух экземплярах — для передающей и принимающей основные средства организации.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют *актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств* (ф. № ОС-3).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют *накладной на внутреннее перемещение объекта основных средств* (ф. № ОС-2).

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом о списании объекта основных средств* (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — *актом о списании автотранспортных средств* (ф. № ОС-4а).

Унифицированные формы первичных документов по учету движения основных средств очень громоздкие, и пользуясь рекомендациями Ф3 «О бухгалтерском учете» (Закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ), организации вправе с 1 января 2013 г. разработать свои, сохранив обязательные реквизиты в акте № ОС-1. Все разработанные формы документов должны быть утверждены приказом руководителя организации в учетной политике.

4.5. АНАЛИТИЧЕСКИЙ (ИНВЕНТАРНЫЙ) УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее, чем через 5 лет после выбытия.

Арендруемые основные средства значатся у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета основных средств (ф. № ОС-6). Обратная сторона инвентарной карточки предназначена для краткой индивидуальной характеристики объекта.

Инвентарные карточки (ф. № ОС-6) составляют в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре.

В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет может быть организован в инвентарной книге учета основных средств (ф. № ОС-66).

Инвентарные карточки (книги) заполняют на основании первичных документов (актов о приеме-передаче основных средств, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную по видам основных средств.

4.6. УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ПОСТУПЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Сальдо дебетовое — отражает сумму первоначальной стоимости действующих, находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств организации.

Оборот по дебету — отражает поступление, оборот по кредиту — выбытие объектов по разным причинам.

К синтетическому счету 01 могут быть открыты 3 субсчета:

- 01/1 «Собственные основные средства»;
- 01/2 «Арендованные основные средства»;
- 01/9 «Выбытие основных средств».

Поступление основных средств на предприятие может происходить различными путями:

- созданы на самом предприятии при осуществлении долгосрочных инвестиций;
- приобретены за плату у других организаций;
- получены безвозмездно;
- получены от учредителей в виде вклада в уставный капитал;
- поступили для осуществления совместной деятельности.

Все затраты, связанные с поступлением основных средств, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита различных счетов, а при вводе объекта в эксплуатацию и принятии к учету объек-

та затраты со счета 08 списывают на счет 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости и отражают в бухгалтерском учете следующими проводками:

1. Строительство, дооборудование, реконструкция:
 - в сумме фактических затрат:
Д-т 08 К-т 02, 70, 69, 10, 60, 76 и др.;
 - на первоначальную стоимость: Д-т 01 К-т 08.
2. Приобретение у поставщиков:
 - на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60;
 - на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60;
 - на первоначальную стоимость при принятии к учету: Д-т 01 К-т 08.
3. Внесение учредителями в счет вклада в уставный капитал предприятия:
 - на согласованную стоимость: Д-т 08 К-т 75/1;
 - на первоначальную стоимость при принятии к учету: Д-т 01 К-т 08.
4. Безвозмездное получение от других организаций и физических лиц:
 - Д-т 08 К-т 98 «Доходы будущих периодов» (по текущей рыночной стоимости), субсчет 2 «Безвозмездные поступления»;
 - Д-т 01 К-т 08 — на первоначальную стоимость;
 - на сумму ежемесячно начисленной амортизации (Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02) в течение срока полезного использования списывают часть доходов будущих периодов со счета 98/2 на счет 91, субсчет «Прочие доходы», проводкой:

Д-т 98/2 К-т 91.

При определении рыночной стоимости основных средств могут быть использованы сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, опубликованные в средствах массовой информации; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

5. Поступление для осуществления совместной деятельности:

Д-т 01 К-т 80 — на согласованную стоимость.

6. Получение основных средств в доверительное управление: Д-т 01 К-т 79.

Основанием служат договор доверительного управления, и первичные документы с пометкой «Д. У.».

Синтетический учет по счету 01 ведут в журнале-ордере № 13 по кредиту счета 01 на основании актов о списании объекта основных средств (ф. ОС-4) и актов о приеме-передаче основных средств (ф. ОС-1).

Пример 1.

Фирма приобрела агрегат. В счете-фактуре поставщика указано:

отпускная цена — 70 000 руб.

НДС — 12 600 руб.

Итого к оплате — 82 600 руб.

Расходы по доставке и установке агрегата составили 5000 руб.

Отразить в учете расходы по приобретению агрегата и принятию его к бухгалтерскому учету.

1. Отражаются затраты на приобретение:

Д-т 08 К-т 60 — 70 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 12 600 руб.

Д-т 08 К-т 76, 70, 69 — 5000 руб.

2. Оприходован агрегат в состав основных средств в сумме фактических затрат (по первоначальной стоимости):

Д-т 01 К-т 08 — 75 000 руб. (70 000 + 5000).

3. Оплачен счет поставщика: Д-т 60 К-т 51 — 82 600 руб.

4. Одновременно НДС, уплаченный поставщику, списывается в возмещение из бюджета: Д-т 68 К-т 19 — 12 600 руб.

Пример 2.

Учредителями внесены основные средства по согласованной стоимости 125 000 руб. в счет вклада в уставный капитал. Расходы по доставке и установке составили 3000 руб.

Отразить в учете операции по оприходованию объекта в состав основных средств.

1. На согласованную стоимость: Д-т 08 К-т 75/1 — 125 000 руб.

2. На затраты по доставке: Д-т 08 К-т 70, 69, 76 — 3000 руб.

3. Оприходование в состав основных средств по первоначальной стоимости:

Д-т 01 К-т 08 — 128 000 руб.

Пример 3.

Безвозмездно получен агрегат от другой организации. Рыночная стоимость агрегата на дату принятия к учету 135 000 руб. Срок полезного использования агрегата установлен 3 года. Затраты на наладку агрегата составили 1800 руб.

В учете эти операции будут отражены записями:

Решение:

1. На рыночную стоимость агрегата: Д-т 08 К-т 98/2 — 135 000 руб.

2. На затраты по наладке: Д-т 08 К-т 70, 69 — 1800 руб.

3. Оприходование агрегата в состав основных средств по первоначальной стоимости:

Д-т 01 К-т 08 — 136 800 руб.

4. На сумму ежемесячно начисленной амортизации в течение трех лет:

Д-т 26 К-т 02 — 3800 руб. ($136\,800 : 3 : 12$ мес.)

И, одновременно, долю доходов будущих периодов со счета 98 списывают на прочие доходы:

Д-т 98/2 К-т 91/1 — 3800 руб.

Малоценные основные средства стоимостью до 40 000 руб. за единицу включительно, введенные в эксплуатацию с 1 января 2011 г., отражаются в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы» организации. Это должно быть отражено в учетной политике (Приказ Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н).

Пример 4.

В январе 2013 г. ООО «Волна» приобрело принтер стоимостью 8000 руб. (без учета НДС) и ввело его в эксплуатацию.

Покупку и ввод в эксплуатацию принтера бухгалтер отразит проводками:

1. На покупную стоимость принтера:

Д-т 10 К-т 60 — 8000 руб.

2. На сумму НДС:

Д-т 19 К-т 60 — 1440 руб.

3. Передача принтера в эксплуатацию:

Д-т 26 К-т 10 — 8000 руб.

4. Оплачен принтер:

Д-т 60 К-т 51 — 9440 руб.

4.7. СПОСОБЫ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. Различают износ основных средств моральный и физический.

Моральный износ — это частичная утрата основными средствами их потребительской стоимости под влиянием технического прогресса и совершенствования процесса производства.

Физический износ — утрата основными средствами их первоначальных технико-эксплуатационных качеств.

Бухгалтерскому учету подлежит физический износ.

В соответствии с ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Амортизация — это включение в затраты производства части стоимости основных средств.

Амортизация не начисляется на:

- объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития), кроме сданных в аренду;
- земельные участки и объекты природопользования;
- библиотечные фонды;
- объекты основных средств некоммерческих организаций;
- объекты, отнесенные к музейным коллекциям.

По указанным объектам основных средств производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Амортизация не начисляется также на объекты стоимостью до 40 000 руб. за единицу. При передаче их в эксплуатацию стоимость объектов полностью списывается на издержки производства и управления и отражается в учете записью:

Д-т 20, 26 К-т 10.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо в случае перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию и принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации по объекту прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания с бухгалтерского учета.

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации основных средств производится с учетом следующих факторов: первоначальной стоимости, срока полезного использования каждого вида основных средств и способа начисления амортизации.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется при их постановке на учет 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).

В случае улучшения (повышения) первоначально принятых показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

В случае приобретения объектов основных средств, бывших в употреблении, затраты погашаются путем начисления амортизации исходя из оставшегося срока их службы, рассчитывается норма исходя из сроков фактической эксплуатации и предполагаемых сроков полезного использования у нового собственника основных средств.

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные документы о приеме-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и они фактически эксплуатируемы, амортизация начисляется в общем порядке до их регистрации и включения в состав основных средств. До государственной регистрации построенный объект учитывается в составе основных средств на отдельном субсчете, открытом к счету 01 «Основные средства».

Все амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

- I группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;
- II группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- III группа — имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- IV группа — имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- V группа — имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- VI группа — имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

- VII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- VIII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- IX группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- X группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Начисление амортизации объектов основных средств в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования.

4.7.1. Линейный способ начисления амортизации

Линейный способ состоит в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. При этом способе амортизацию начисляют исходя из первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. В организациях с сезонным характером работ амортизация основных средств начисляется с использованием данного способа, но только в течение месяцев фактической работы сезонной организации в текущем году. Годовая сумма амортизации определяется путем умножения первоначальной стоимости на норму амортизации.

$$\text{Норма амортизации} = \frac{100\%}{n},$$

где n — срок использования в годах.

Пример.

Приобретен объект стоимостью 130 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Принимаем первоначальную стоимость объекта при постановке на учет за 100%. Годовая норма амортизации составит:

$$100\% / 5 \text{ лет} = 20\%.$$

Годовая сумма амортизации:

$$130\,000 \text{ руб.} \times 20 / 100 = 26\,000 \text{ руб.}$$

4.7.2. Способ уменьшаемого остатка

Годовую сумму начисления амортизации определяют, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств, исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ.

Применение этого метода не позволяет начислить полную амортизацию стоимости объекта в установленный срок. Поэтому при использовании его чаще применяется ускоренная амортизация, при которой норма амортизационных отчислений увеличивается не более, чем в 3 раза.

Годовую сумму амортизации определяют умножением остаточной стоимости объекта в конце каждого года на увеличенную норму амортизации.

Пример.

Первоначальная стоимость объекта 300 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Ликвидационная стоимость объекта 100 руб. Годовая норма амортизации в нашем примере 20%, а при ускоренной амортизации равна $20\% \times 2 = 40\%$.

В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

Период эксплуатации	Годовая сумма амортизации, руб.	Сумма амортизации с начала эксплуатации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	$300\ 000 \times 40\% = 120\ 000$	120 000	180 000
2-й год	$180\ 000 \times 40\% = 72\ 000$	192 000	108 000
3-й год	$108\ 000 \times 40\% = 43\ 200$	235 200	64 800
4-й год	$64\ 800 \times 40\% = 25\ 920$	261 120	38880
5-й год	38780	299 900	100

4.7.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годовую сумму амортизационных начислений определяют, исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и расчетного коэффициента.

В числителе коэффициента — число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Годовую сумму амортизации определяют умножением первоначальной стоимости на расчетный коэффициент для каждого года.

Пример.

Первоначальная стоимость объекта 300 000 руб. Полезный срок службы 5 лет. Сумма чисел лет срока службы равна $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Сумма амортизации, подлежащая списанию в отчетном году, определяется:

в 1-й год: $300\ 000 \times 5 / 15 = 100\ 000$ руб.

во 2-й год: $300\ 000 \times 4 / 15 = 80\ 000$ руб.

в 3-й год: $300\ 000 \times 3 / 15 = 60\ 000$ руб.

в 4-й год: $300\ 000 \times 2 / 15 = 40\ 000$ руб.

в 5-й год: $300\ 000 \times 1 / 15 = 20\ 000$ руб.

4.7.4. Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции (выполнения работ)

При этом способе ежегодную сумму амортизации определяют путем умножения процента, исчисленного как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции или работ за срок его полезного использования на показатель фактически выполненного объема продукции или работ за данный отчетный период.

Пример.

Первоначальная стоимость объекта 240 000 руб. Срок полезной службы 5 лет. Предполагаемый объем выпуска продукции за весь нормативный период эксплуатации объекта — 1 200 000 руб.

Определяем процент ежегодного начисления амортизации:

$$(240\,000 : 1\,200\,000) \times 100 = 20\%.$$

Период	Фактический выпуск продукции, руб.	Годовая сумма амортизации, руб.	Сумма алгоритмизации с начала эксплуатации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	200 000	$200\,000 \times 20\% = 40\,000$	40 000	200 000
2-й год	250 000	$250\,000 \times 20\% = 50\,000$	90 000	150 000
3-й год	300 000	$300\,000 \times 20\% = 60\,000$	150 000	90 000
4-й год	350 000	$350\,000 \times 20\% = 70\,000$	220 000	20 000
5-й год	100 000	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	240 000	—

В течение отчетного периода амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, в размере 1/12 от годовой суммы.

На практике сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют амортизацию, начисленную по поступившим основным средствам в прошлом месяце, и вычитают амортизацию по выбывшим основным средствам в прошлом месяце.

Расчет амортизации объектов основных средств ведут в ведомости расчета амортизации основных средств (разработанная таблица № 6) при журнально-ордерной форме учета.

4.8. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств регистрируются в бухгалтерском учете путем их накопления в течение амортизационного срока на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий.

Сальдо кредитовое — отражает сумму начисленной амортизации всех объектов основных средств предприятия и одновременно сумму их возмещенной стоимости через амортизационные отчисления.

Оборот по кредиту — суммы начисленной амортизации за отчетный период.

Оборот по дебету — суммы амортизации по выбывшим основным средствам.

Суммы начисленной амортизации основных средств ежемесячно включают в издержки производства и обращения в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 02.

Списание суммы начисленной амортизации при выбытии основных средств отражают проводкой:

Д-т 02 К-т 01.

Счет 02 имеет два субсчета:

02/1 «Амортизация собственных основных средств»;

02/2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг».

Сумма начисленной амортизации на счете 02 является источником долгосрочных инвестиций в основные средства, их реконструкцию, техническое перевооружение.

Синтетический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут в журналах-ордерах № 10, 10/1.

4.9. ПОРЯДОК НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Амортизируемыми основными средствами признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью свыше 40 000 руб., используемое для производства и реализации продукции или для управления организацией (НК РФ в ред. Федерального закона от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ).

Налоговый кодекс РФ (ст. 259) предусматривает использование двух методов начисления амортизации для целей налогообложения: *линейный и нелинейный*.

Линейный метод начисления амортизации налогоплательщик применяет к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в VIII–X амортизационные группы независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять любой из методов начисления амортизации.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации за один месяц определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле:

$$N = \frac{1}{n} 100\%,$$

где N — норма амортизации, в процентах к первоначальной стоимости; n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При применении *нелинейного метода* сумма ежемесячной амортизации в отношении амортизируемого имущества определяется как произведение суммарного баланса амортизационной группы и нормы амортизации, определенной для данной группы.

При нелинейном методе амортизацию надо начислять не по каждому объекту, а отдельно по каждой амортизационной группе по формуле:

$$A = B \times N / 100,$$

где A — сумма амортизации за месяц по соответствующей амортизационной группе; B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы; N — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

Налоговым кодексом в новой редакции установлены следующие нормы амортизации по группам в процентах:

первая группа	— 14,3%;
вторая группа	— 8,8%;
третья группа	— 5,6%;
четвертая группа	— 3,8%;
пятая группа	— 2,7%;
шестая группа	— 1,8%;
седьмая группа	— 1,3%;
восьмая группа	— 1,0%;
девятая группа	— 0,8%;
десятая группа	— 0,7%.

Поскольку амортизацию надо исчислять ежемесячно, то и суммарный баланс (стоимость имущества) необходимо определять на 1-е число каждого месяца. Стоимость купленных основных средств будет увеличивать суммарный баланс соответствующей амортизационной группы с 1-го числа месяца, следующего за вводом объекта в эксплуатацию.

Суммарный баланс по каждой амортизационной группе необходимо ежемесячно уменьшать на сумму амортизации, начисленной в прошлом месяце.

Пример 1.

ООО «Дон» закрепило в учетной политике для целей налогообложения с 1 января 2012 г. применять метод амортизации.

На 1 января 2012 г. суммарный баланс второй амортизационной группы составил 100 000 руб.

Сумма амортизации в январе = $100\ 000 \times 8,8 : 100 = 8800$ руб.

Суммарный баланс на 1 февраля составит:

$100\ 000$ руб. – 8800 руб. = $91\ 200$ руб.

Сумма амортизации в феврале: $91\ 200 \times 8,8 : 100 = 8025,60$ руб. и т.д.

Когда суммарный баланс по амортизационной группе составит больше нуля, но меньше $40\ 000$ руб., данную группу можно ликвидировать и суммарный баланс следует списать на прочие расходы.

Пример 2.

На 1 апреля 2012 г. суммарный баланс третьей амортизационной группы составил $38\ 000$ руб..

В течение апреля никаких основных средств, относящихся к третьей группе, в эксплуатацию не вводилось и не выбывало.

Сумма амортизации в апреле = $38\ 000$ руб. $\times 5,6 : 100 = 2128$ руб.

На 1 мая суммарный баланс третьей амортизационной группы = $35\ 872$ руб. ($38\ 000 - 2128$).

Эту сумму бухгалтер вправе списать на прочие расходы.

Выбранный метод амортизации в налоговом учете применяется ко всем основным средствам, за исключением отдельных объектов, относимых к восьмой-десятой амортизационным группам (перечислены в п. 3 ст. 259 НК РФ).

Компании вправе менять метод амортизации с начала очередного налогового периода. При этом переходить с нелинейного метода на линейный можно будет не чаще одного раза в пять лет. На смену линейного метода на нелинейных таких ограничений не установлено.

Статья 259 НК РФ разрешает при покупке новых основных средств 10–30% их стоимости (амортизационную премию) относить на расходы организации. Списанные 20–30% стоимости объекта в дальнейшем при начислении амортизации уже не учитывают и срок амортизации не изменяют.

В бухгалтерском учете списывать сразу 10–30% стоимости нельзя, в ПБУ 6/01 это не предусмотрено. Поэтому из-

за этих различий в бухгалтерском и налоговом учете образуются временные налоговые разницы.

Амортизационную премию организации могут применять выборочно — по отдельным основным средствам и в следующих размерах:

- для основных средств первой, второй, восьмой, девятой и десятой амортизационных групп — не более 10% от первоначальной стоимости;
- для основных средств третьей-седьмой амортизационных групп — не более 30% от первоначальной стоимости.

При расчете ежемесячной амортизации величина премии в первоначальной стоимости не учитывается.

Постановлением правительства РФ от 16.04.2012 № 308 утвержден перечень основных средств, имеющих высокую энергоэффективность. По таким основным средствам можно применять ускоренную амортизацию с коэффициентом не выше 2. А также по таким основным средствам, введенным в эксплуатацию с 1.01.2012 г., можно не платить налог на имущество в течении трех лет с даты их постановки на учет.

В бухгалтерском учете на сумму амортизационной премии начисляется отложенное налоговое обязательство, которое постепенно списывается в течение срока полезного использования.

Аналогичный порядок списания предусмотрен для затрат на модернизацию, достройку. Это позволит быстрее списать основное средство и снизить налог на прибыль уже в начальные периоды.

Пример 3.

В январе 2012 г. ООО «Альфа» приобрело и ввело в эксплуатацию башенный подъемный кран стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). В бухгалтерском и налоговом учете срок полезного использования крана 15 лет (180 мес.). Амортизация рассчитывается линейным методом (6-я амортизационная группа).

Амортизация начисляется с 1 февраля 2012 г.

В налоговом учете списано в феврале 30% стоимости крана, т. е. 1 500 000 руб.

В бухгалтерском учете сразу списать 1 500 000 руб. невозможно, поэтому образуется отложенное налоговое обязательство,

равное 300 000 руб. ($1\,500\,000 \times 20\%$). Норма амортизации составляет:

$$0,5556\% (1 : 180 \text{ мес.} \times 100).$$

В налоговом учете размер ежемесячной амортизации равен:
19 446 руб. ($(5\,000\,000 - 1\,500\,000) \times 0,5556\%$).

В бухгалтерском учете ежемесячная сумма амортизации равна:
27 780 руб. ($5\,000\,000 \times 0,5556\%$).

Ежемесячно отложенное налоговое обязательство будет уменьшаться на 1666,8 руб. ($(27\,780 - 19\,446) \times 20\%$).

Бухгалтерские проводки:

В январе 2012 г.

1. Приобретен башенный кран:

Д-т 08 К-т 60 — 5 000 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 900 000 руб.

2. Кран введен в эксплуатацию:

Д-т 01 К-т 08 — 5 000 000 руб.

В феврале 2012 г.

1. Возникло отложенное налоговое обязательство:

Д-т 68 К-т 77 — 300 000 руб.

2. Начислена амортизация за февраль:

Д-т 20 К-т 02 — 27 780 руб.

3. Уменьшено отложенное налоговое обязательство:

Д-т 77 К-т 68 — 1666,8 руб.

4.10. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Организация списывает с бухгалтерского учета объекты основных средств при их выбытии по различным причинам:

- при продаже;
- безвозмездной передаче;
- передаче по договору мены;
- списании с баланса в случае морального и физического износа;
- ликвидации в результате аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- передаче объектов в виде вклада в уставный капитал других организаций.

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 активно-пассивный, сальдо не имеет, в балансе не отражается и в конце месяца закрывается, операционно-результативный.

Финансовый результат — прибыль или убыток, полученный от списания основных средств. Определяют его путем сопоставления оборотов на счете 91. Превышение оборота по кредиту счета 91 составляет прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Д-т 91 К-т 99.

Д-т	сч. 91	К-т
1. Списывается остаточная стоимость выбывших основных средств: Д-т 91 К-т 01.		1. Отражена выручка от продажи (по договорной стоимости, включая НДС): Д-т 62 К-т 91.
2. Начислен НДС с выручки: Д-т 91 К-т 68.		2. Отражена стоимость оприходованных предметов, лома:
3. Отражены затраты по выбытию: Д-т 91 К-т 70, 69, 60.		Д-т 10 К-т 91.

Превышение оборота по дебету на счете 91 составляет убыток, и он будет списан со счета 91 на счет 99 проводкой: Д-т 99 К-т 91.

При любой причине выбытия списание объекта с баланса отражается проводками:

- списывается первоначальная стоимость объекта: Д-т 01, субсчет 9 «Выбытие основных средств» К-т 01;
- списывается сумма амортизации, начисленная за весь период его эксплуатации: Д-т 02 К-т 01/9;

- списывается остаточная стоимость выбывшего объекта: Д-т 91 К-т 01/9.

Пример 1.

Реализовано оборудование по договорной цене 125 000 руб. (без НДС).

Первоначальная стоимость оборудования 126 000 руб.; сумма начисленной амортизации 5000 руб.

Определить результат от продажи оборудования и отразить в учете эти операции.

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1. Отражена договорная стоимость реализуемого оборудования (включая НДС)	147 500	62	91
2. Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	22 500	91	68
3. Отражена сумма, поступившая в оплату оборудования	147 500	51	62
4. Списана первоначальная стоимость реализованного оборудования	126 000	01/9	01
5. Списана начисленная амортизация по оборудованию	5000	02	01/9
6. Списана остаточная стоимость оборудования	121 000	91	01/9
7. Списан финансовый результат	4000	91	99

Д-т	сч. 91	К-т
6) 121 000 2) 22 500 7) 4000		1) 147 500
Об = 147 500		Об = 147 500
=		=

Прибыль = 147 500 – 121 000 – 22 500 = 4000.

Пример 2.

Фирма передала безвозмездно ксерокс другой организации. Первоначальная стоимость ксерокса 45 000 руб., сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 38 000 руб. Отразить в учете операции по выбытию, рыночная стоимость объекта 7000 руб.

Решение:

1. Списана первоначальная стоимость:
Д-т 01/9 К-т 01 — 45 000 руб.
2. Списана начисленная амортизация: Д-т 02 К-т 01/9 — 38 000 руб.
3. Списана остаточная стоимость: Д-т 91 К-т 01/9 — 7000 руб.
4. Передающая сторона платит в бюджет НДС 18% от рыночной стоимости передаваемого объекта (в нашем примере она совпадает с остаточной):
 $7000 \times 18 : 100 = 1260$ руб. Д-т 91 К-т 68
5. Отражен убыток от безвозмездной передачи:
Д-т 99 К-т 91 — 8260 руб. (7000 + 1260).

Пример 3.

Списывается пришедший в негодность агрегат. Первоначальная стоимость — 130 000 руб. Сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 129 900 руб. Начислена зарплата рабочим за разборку агрегата — 1250 руб. Оприходован лом на сумму 1200 руб. Отразить в учете операции по списанию агрегата.

1. Списана первоначальная стоимость: Д-т 01/9 К-т 01 — 130 000 руб.
2. Списана начисленная амортизация: Д-т 02 К-т 01/9 — 129 900 руб.
3. Списана остаточная стоимость: Д-т 91 К-т 01/9 — 100 руб.
4. Отражены расходы по разборке: Д-т 91 К-т 70 — 1250 руб.;
Отчисления во внебюджетные фонды — $(1250 \times 30\% : 100)$
Д-т 91 К-т 69 — 375 руб.
5. Отражено оприходование лома: Д-т 10 К-т 91 — 1200 руб.
6. Определен и списан финансовый результат от разборки агрегата.

Д	счет 91	К
3) 100		5) 1200
4) 1250		6) 525
375		
О6 = 1725		О6 = 1725
=		=

Получен убыток в сумме 1775 руб. — 1200 руб. = 575 руб.
Д-т 99 К-т 91 — 575 руб.

При списании имущества, стоимость которого до конца не амортизирована и по которому ранее был возмещен «входной» НДС, необходимо восстановить сумму «входного» НДС и уплатить в бюджет. Для этого остаточную стоимость списанного имущества умножают на ставку НДС.

Пример 4.

Списан объект основных средств. Восстановительная стоимость его по данным бухгалтерского учета 75 000 руб. Сумма начисленной амортизации равна 72 000 руб. В бухгалтерском учете делают следующие записи:

1. Д-т 01/9 К-т 01 — 75 000 руб. — списана восстановительная стоимость объекта основных средств;
2. Д-т 02 К-т 01/9 — 22 000 руб. — списана сумма начисленной амортизации;
3. Д-т 91 К-т 01/9 — 3000 руб. $(75\,000 - 72\,000)$ — списана остаточная стоимость объекта;
4. Д-т 19 К-т 68 — 540 руб. $[(3000 \times 18\%)]$ — восстановлен «входной» НДС с суммы остаточной стоимости выбывшего объекта;
5. Д-т 91 К-т 19 — 540 руб. — списан восстановленный НДС на финансовые результаты.

4.11. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ВОССТАНОВЛЕНИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом, если восстановление объекта превышает срок 12 мес., начисление амортизационных отчислений приостанавливается.

Ремонт основных средств необходим для их поддержания в рабочем состоянии. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

По объему и характеру ремонтных работ различают два вида ремонта — текущий и капитальный. Источники затрат для них едины: или за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, работ, услуг в момент производства работ, или за счет специально создаваемого резерва на ремонт.

На каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов, в которой указывают работы, подлежащие выполнению, и сметную стоимость ремонта.

При выполнении капитального и текущего ремонтов осуществляется замена отдельных блоков, узлов, деталей оборудования; замена оконных, дверных блоков, восстановление штукатурки, мелкие ремонтные работы, не влияющие на увеличение выпуска.

Выполненные работы оформляют актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма ОС-3). При поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Данный акт служит основанием для списания фактической себестоимости ремонта.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным способом и подрядным.

При хозяйственном способе ремонт выполняется ремонтной службой организации. Расходы по ремонту относят на затраты того периода, в котором они возникли, и отражают проводкой:

- 1) Д-т 25, 26 К-т 10, 70, 69 — при отсутствии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы;
- 2) при наличии вспомогательных производств, осуществляющих ремонтные работы:
 - Д-т 23 К-т 10, 70, 69 — на сумму затрат по выполнению ремонта;

- Д-т 25, 26, 29, 44 К-т 23 — на сумму списания затрат ремонтного цеха на затраты цеха или отдела, для кого выполнялся ремонт.

При подрядном способе ремонта организация заключает договор с подрядчиком.

На стоимость законченных ремонтных работ подрядчик предъявляет заказчику счет, акцепт которого оформляется проводками:

Д-т 25, 26 К-т 60 и на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60.

Оплату счета подрядчика отражают проводкой:

Д-т 60 К-т 51.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено расходы на ремонт сначала списывать на счет 97 «Расходы будущих периодов» (Д-т 97 К-т 10, 70, 69, 23), а затем в течение срока, определенного руководством организации, эти расходы равными долями списывать на себестоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (Д-т 20, 25, 26 К-т 97). В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачков себестоимости.

4.12. УЧЕТ КОНСЕРВАЦИИ И МОДЕРНИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Модернизация или реконструкция объектов основных средств приводит к улучшению первоначальных нормативных показателей: увеличению срока полезного использования мощности и т. п. При этом затраты на модернизацию обычно списывают на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

Затраты на модернизацию отражаются следующими бухгалтерскими записями:

- Д-т 08 К-т 10, 70, 69, 60 — отражены затраты на модернизацию основного средства;

- Д-т 01 К-т 08 — затраты на модернизацию отражены в составе основного средства.

Начисление амортизации не производится во время реконструкции и технического перевооружения основных средств с полной их остановкой. На время реконструкции и технического перевооружения срок службы основных средств продлевается.

Консервация — это вывод отдельных объектов основных средств из эксплуатации по причине сокращения объемов производства или смены ассортимента продукции, выполняемых работ и услуг, ликвидации структурных подразделений. Решение о консервации основных средств могут принять руководитель организации или федеральные органы исполнительной власти или министерства и ведомства.

Для осуществления консервации приказом руководителя организации назначается комиссия в составе представителя администрации, бухгалтерской, инженерно-технической службы и др. Эта комиссия оформляет протоколом решение о консервации основных средств с указанием перечня объектов, причины и сроков консервации. При необходимости проводится инвентаризация объектов основных средств, подлежащих консервации. На основании протокола комиссии составляется акт о переводе основных средств на консервацию, который подписывается членами комиссии и материально ответственными лицами, за которыми числились эти объекты, и утверждается руководителем организации.

В бухгалтерском учете эти объекты остаются в составе прочих расходов (Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»).

В случае перевода на консервацию объектов основных средств по решению федеральных органов власти, мини-

стерств и ведомств затраты на содержание могут компенсироваться ими и включаются в прочие доходы:

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 91, субсчет «Прочие доходы».

По объектам основных средств, переведенным на консервацию по решению руководства на срок более 3-х месяцев, приостанавливается начисление амортизации.

Стоимость объектов основных средств, находящихся на консервации по решению руководителя организации, участвует в расчете среднегодовой стоимости имущества и входит в налогооблагаемую базу.

4.13. ПЕРЕОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими рыночными ценами.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» только коммерческие организации имеют право не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств на конец года.

Переоценив один раз группу основных средств, организация обрекает себя на регулярную переоценку этих объектов. Периодичность переоценки необходимо закрепить в приказе об учетной политике организации.

Когда переоценка имущества проводится путем пересчета по рыночным ценам, приглашают специалиста-оценщика. Специалист-оценщик оценивает имущество по рыночным ценам и подтверждает их документально.

В бухгалтерском учете стоимость услуг оценщика относят к расходам по обычным видам деятельности (на счет 26 «Общехозяйственные расходы») (п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Указанные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, поскольку они напрямую связаны с предпринимательской деятельностью и получением дохода.

Возникшую разницу суммы дооценки основных средств относят на добавочный капитал организации (счет 83, субсчет 1 «Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке»).

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются на счетах в следующем порядке:

Д-т 01 К-т 83-1 — на сумму прироста первоначальной стоимости;

Д-т 83/1 К-т 02 — на сумму превышения начисленной амортизации.

Сумму уценки основных средств относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы» бухгалтерскими записями:

Д-т 91 К-т 01 — на сумму уменьшения первоначальной стоимости (уценки);

Д-т 02 К-т 91 — на сумму уменьшения амортизации при переоценке.

Переоценку проводят путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, для чего определяют коэффициент пересчета:

$$K = \frac{\text{Рыночная стоимость основного средства, которую определили в результате переоценки}}{\text{Первоначальная стоимость основного средства до переоценки}}$$

Затем этот коэффициент умножают на сумму амортизации, которая была начислена по основному средству до переоценки.

Результаты переоценки в бухгалтерском учете и отчетности необходимо отражать только по окончании того года, в котором она проводилась.

Пример.

В декабре 2012 г. ЗАО «Кентавр» провело переоценку лабораторного оборудования.

Его первоначальная стоимость равна 64 000 руб., а сумма начисленной амортизации — 2800 руб. ЗАО «Кентавр» оценило это оборудование в 70 000 руб.

Результаты переоценки будут отражены в учете следующим образом:

1. Определяем коэффициент пересчета суммы начисленной амортизации:

$$70\,000 \text{ руб.} : 64\,000 \text{ руб.} = 1,09.$$

2. Скорректированная сумма амортизации составит:

$$2800 \times 1,09 = 3052 \text{ руб.}$$

3. Списана на увеличение добавочного капитала сумма дооценки оборудования:

$$6000 \text{ руб.} (70\,000 - 64\,000) \text{ — Д-т 01 К-т 83/1.}$$

4. Списана на уменьшение добавочного капитала сумма дооценки амортизации:

$$252 \text{ руб.} (3052 - 2800) \text{ — Д-т 83/1 К-т 02.}$$

4.14. УЧЕТ АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Многие вновь создаваемые фирмы часто не имеют финансовой возможности для приобретения зданий, машин, оборудования, транспортных средств.

Временное затруднение удастся преодолеть за счет получения в аренду объектов основных средств. В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество за определенное вознаграждение во временное пользование.

По продолжительности арендных отношений различают два вида аренды:

- краткосрочная (текущая) — на срок до 1 года;
- долгосрочная (финансовая) — на срок более года.

В арендный период правами и обязанностями собственника обладает арендодатель. К арендатору переходит лишь право владения и пользования.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой об их выбытии в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом о приеме-передаче основных средств (ф. ОС-1) в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величина арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в надлежащем состоянии.

4.14.1. Учет операций по текущей аренде у арендодателя

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01 «Основные средства».

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

- на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС:

Д-т 76, 62 К-т 91;

- на сумму начисленного НДС в бюджет:

Д-т 91 К-т 68;

- поступление арендной платы:

Д-т 51 К-т 76, 62;

- начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой:

Д-т 91 К-т 02.

Когда арендодатель считает передачу помещений в аренду одним из видов обычной деятельности, сумма арендной платы и прочие расходы отражаются на счете 90 «Продажи» на соответствующих субсчетах.

Произведенные затраты на ремонт основных средств, сданных в аренду, арендодатель списывает на уменьшение дохода с кредита материальных, расчетных, денежных счетов в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д-т 91 К-т 10, 70, 69.

4.14.2. Учет операций по текущей аренде у арендатора

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001. Бухгалтерские записи у арендатора:

- на сумму полученных в аренду основных средств:
Д-т 001;
- на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем — на всю сумму арендной платы:
Д-т 97 «Расходы будущих периодов»
К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- на сумму «входного» НДС: Д-т 19 К-т 76;
- перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС: Д-т 76 К-т 51;
- списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором: Д-т 68 К-т 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется и сумма начисленной арендной

платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 76.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись: К-т 001.

4.15. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Лизинг является одной из разновидностей финансовой аренды. Его особенность состоит в том, что по договору аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг также дает возможность арендодателю (лизингодателю) реализовать дорогостоящее оборудование на условиях фирменного кредита.

В свою очередь, арендатор (лизингополучатель) без больших капитальных затрат в течение длительного времени постепенно оплачивает его в виде арендных платежей.

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем. Полученное имущество для передачи в лизинг лизингодатель учитывает на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду», и отражает следующими проводками:

- на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет: Д-т 03/1 К-т 08.

При лизинговых операциях возможны два варианта:

1. Переданное в аренду имущество продолжает числиться на балансе лизингодателя.

2. Сданное в аренду имущество числится на балансе лизингополучателя.

4.15.1. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингодателя

Этот вариант лизинга используется в случае, когда договором лизинга предусмотрен возврат лизингополучателем объектов основных средств лизингодателю по окончании срока договора лизинга.

А. Операции у лизингодателя.

Все расходы на осуществление лизинговой деятельности в течение месяца лизингодатель собирает на дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов материальных, расчетных, амортизации:

Д-т 20 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 76.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90 «Продажи» в сумме фактических затрат:

Д-т 90 К-т 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей по договору лизинга, включая НДС, отражается проводкой:

Д-т 62 К-т 90.

Поступление лизинговых платежей: Д-т 51 К-т 62.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга, лизингодатель переводит его в состав собственных основных средств:

Д-т 01/1 К-т 03/1.

Б. Операции у лизингополучателя.

Принятое в аренду имущество принимается на учет на забалансовый счет: Д-т 001 «Арендованные основные средства».

При возврате имущества лизингодателю делается запись: К-т 001.

Сумму начисленной арендной платы лизингополучатель включает в издержки производства и обращения и отражает проводкой: Д-т 20, 44 К-т 76.

Перечисление арендной платы: Д-т 76 К-т 51.

4.15.2. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингополучателя

Если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на объекты лизинга лизингополучателю, тогда используется данный вариант лизинговых операций.

А. Операции у лизингодателя.

Переданное в аренду имущество списывается с баланса лизингодателя проводками:

- на первоначальную стоимость: Д-т 90 К-т 03/1;
- на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору аренды:
Д-т 76 К-т 90;
- на сумму начисленного в бюджет НДС:
Д-т 90 К-т 68;

Разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «Доходы будущих периодов»:

Д-т 90 К-т 98.

Поступление лизинговых платежей отражают проводкой: Д-т 51 К-т 76.

Одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой: Д-т 98 К-т 91.

По окончании договора лизинга на счете 76 и 98 остатков не будет.

Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, лизингодатель будет учитывать на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» (Д-т 011) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (К-т 011).

Б. Операции у лизингополучателя.

Принятое в аренду имущество лизингополучатель принимает следующими записями:

- на договорную стоимость (согласно счету-фактуре): Д-т 08 К-т 76;
- на сумму «входного» НДС: Д-т 19 К-т 76;
- на первоначальную стоимость при постановке на учет: Д-т 01/2 К-т 08;
- на сумму начисленной амортизации, включаемую в издержки: Д-т 20, 44 К-т 02/2;
- перечисление арендной платы Д-т 76 К-т 51.

По окончании договора лизинга имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя.

В первом случае бухгалтерские записи следующие:

- списание начисленной амортизации за время лизинга: Д-т 02/2 К-т 01/2;
- списание остаточной стоимости: Д-т 91 К-т 01/2.

Во втором случае:

- на первоначальную стоимость при переходе права собственности: Д-т 01/1 К-т 01/2;
- на сумму начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 02/1.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какие средства относят к основным?*
2. *Что называется инвентарным объектом?*
3. *Из чего складывается первоначальная стоимость основных средств?*
4. *В каких случаях может изменяться первоначальная стоимость?*
5. *Что называют остаточной стоимостью?*
6. *По какой оценке основные средства отражаются в балансе?*
7. *Назовите источники поступления основных средств.*
8. *Какие документы отражают поступление основных средств?*
9. *Причины выбытия основных средств и каким документом оформляют списание.*

10. На каком счете учитывают выбытие основных средств?
11. Что является регистром аналитического учета основных средств?
12. Что такое амортизация?
13. На каком счете ведут амортизацию основных средств?
14. На каких счетах учитывают затраты на проведение ремонта основных средств?

**КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 4
«УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»**

1. По какой стоимости включаются основные средства в валюту баланса?
 - а) по первоначальной;
 - б) по остаточной;
 - в) по восстановительной.
2. Какими документами оформляют поступление основных средств?
 - а) актом приемки-передачи объекта основных средств;
 - б) накладной;
 - в) приходным ордером.
3. Какими проводками отражают приобретение оборудования у поставщика, не требующего монтажа?
 - а) Д-т 01 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - б) Д-т 08 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - в) Д-т 19 К-т 60, Д-т 01 К-т 08.
4. Инвентарные карточки открывают на основании:
 - а) акта о приеме-передаче объекта основных средств;
 - б) приходного ордера;
 - в) акта о списании объекта основных средств.
5. Каким документом оформляют безвозмездную передачу объекта другому предприятию?
 - а) актом о приеме-передаче;
 - б) накладной;
 - в) актом о списании объекта основных средств.
6. Какой проводкой отражают начисление амортизации основных средств цеха?
 - а) Д-т 01 К-т 02;
 - б) Д-т 25 К-т 02;
 - в) Д-т 02 К-т 25.
7. Регистром аналитического учета основных средств является:
 - а) инвентарная карточка;
 - б) карточка учета материалов;
 - в) журнал-ордер № 13.

8. Какой бухгалтерской проводкой отражают прибыль от продажи основных средств?
- а) Д-т 91 К-т 99;
 - б) Д-т 99 К-т 91;
 - в) Д-т 01 К-т 99.
9. Какими бухгалтерскими проводками отражают списание стоимости выбывшего объекта основных средств?
- а) Д-т 02 К-т 01, Д-т 91 К-т 01;
 - б) Д-т 91 К-т 02, Д-т 99 К-т 01;
 - в) Д-т 02 К-т 91, Д-т 91 К-т 01.
10. Как отразить оприходование лома от выбытия основных средств?
- а) Д-т 10 К-т 01;
 - б) Д-т 10 К-т 91;
 - в) Д-т 10 К-т 02.
11. Какими бухгалтерскими проводками отражают безвозмездную передачу основных средств другой организации?
- а) Д-т 91 К-т 01, Д-т 98 К-т 01;
 - б) Д-т 02 К-т 01, Д-т 91 К-т 01;
 - в) Д-т 02 К-т 91, Д-т 98 К-т 01.
12. Как отражается переоценка основных средств производственного назначения?
- а) Д-т 01 К-т 83, Д-т 02 К-т 83;
 - б) Д-т 01 К-т 83, Д-т 83 К-т 02;
 - в) Д-т 01 К-т 02.
13. Как отразить приобретение оборудования, требующего монтажа?
- а) Д-т 01 К-т 60, Д-т 07 К-т 01;
 - б) Д-т 08 К-т 60, Д-т 07 К-т 60;
 - в) Д-т 07 К-т 60, Д-т 19 К-т 60.

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

.....

5.1. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы (НМА) — это объекты долгосрочного пользования (более 12 месяцев), не имеющие материально-вещественной формы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

Согласно ПБУ 14/2007 для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных активов необходимо единовременное выполнение следующих условий.

- способность объекта приносить организации экономические выгоды в будущем;
- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) объекта от других объектов;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

- организация должна осуществлять контроль над объектами, иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива у организации на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и др.).

Согласно ПБУ 14/2007 в состав нематериальных активов включаются результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, деловая репутация и секреты производства (ноу-хау).

К результатам интеллектуальной деятельности относятся исключительные права на:

- произведения литературы, науки, искусства;
- программы для электронных вычислительных машин и баз данных; смежные права;
- изобретения, промышленные образцы;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- топологии интегральных микросхем и др.

К средствам индивидуализации относятся исключительные права на:

- товарные знаки и знаки обслуживания, фирменные наименования;
- владение ноу-хау, секретной формулой;
- деловая репутация.

В настоящее время секреты производства (ноу-хау) учитываются в качестве НМА только в налоговом учете (п. 3 ст. 25 НК РФ).

В состав нематериальных активов не включаются: интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация; организационные расходы, связанные с образованием юридического лица.

Нематериальные активы делят на следующие группы:

- объекты интеллектуальной собственности;
- деловая репутация организации.

Интеллектуальная собственность — это результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана.

Таким образом, согласно ПБУ 14/2007, под интеллектуальной собственностью понимается сам отчуждаемый объект исключительного права на этот объект.

Объекты интеллектуальной собственности делятся на два вида:

- регулируемые патентным правом;
- регулируемые авторским правом.

Патентное право охраняет содержание изобретения. Для охраны изобретения необходима регистрация в соответствующих органах.

Для объектов авторского права не требуется регистрации. Автору лишь необходимо выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей производить указанный объект.

Деловая репутация, учитываемая в составе нематериальных активов, возникает в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу или приобретении предприятия как имущественного комплекса, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его приобретения.

Деловая репутация может быть положительной и отрицательной. Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую

покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными активами.

Отрицательная деловая репутация является, по сути, скидкой с цены, предоставляемой покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. д.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта нематериальных активов может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

5.2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Существуют следующие способы оценки нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость;
- остаточная стоимость;
- переоцененная стоимость.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, упла-

ченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Фактическая (первоначальная) стоимость определяется для объектов:

- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию (оплата консультативных услуг, таможенные сборы и пошлины и др.);
- внесенных в счет вклада в уставный капитал — по согласованной стоимости;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внебюджетные активы;
- созданных в организации — в сумме фактических затрат на создание, изготовление.

Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем. Расходы по созданию нематериальных активов в своей организации складываются из начисленной оплаты труда работникам, непосредственно занятым при создании нематериального актива или при выполнении НИОКР по трудовому договору, отчислений на социальное страхование и обеспечение, материальных затрат.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость нематериальных активов представляет собой расчетную величину, получаемую путем вычитания из первоначальной стоимости суммы амортизации, начисленной за все время эксплуатации объекта НМА.

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, по которой он принят у бухгалтерскому учету,

не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007.

Согласно ПБУ 14/2007 первоначальная стоимость НМА, по которой он был принят к бухгалтерскому учету, может изменяться в следующих случаях:

- организация проводит переоценку НМА;
- выявлено обесценение нематериального актива.

Переоценку НМА могут проводить только коммерческие организации по текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов должна проводиться не чаще одного раза в год (на конец отчетного периода) путем пересчета их остаточной стоимости. При составлении бухгалтерской отчетности за текущий год результаты переоценки отражаются при формировании данных на конец отчетного года.

Сумма дооценки первоначальной стоимости и амортизации относится на счет 83 «Добавочный капитал», а сумма уценки — списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

5.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Для учета движения нематериальных активов типовые формы первичных документов отсутствуют. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации могут самостоятельно разработать формы первичных документов, исходя из требований Ф3 «О бухгалтерском учете», определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

К ним относят следующие документы:

- акт приемки нематериальных активов;

- акт списания нематериальных активов;
- карточку учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

Самостоятельно разработанные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- номер документа;
- наименование организации;
- дату составления;
- наименование объекта;
- способ приобретения;
- срок полезного использования.

Акты могут составляться в произвольной форме. При составлении актов следует обратить внимание на правильность оформления права на владение нематериальными активами:

- приобретенные права должны подтверждаться лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отчете;
- должны быть оформлены договорами с юридическими и физическими лицами.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок, являются:

- охранные документы — выдаются правообладателю по его просьбе уполномоченным органом и подтверждают исключительные права на объект интеллектуальной собственности;
- договор об уступке прав;
- лицензионные договоры;
- договоры на ноу-хау;
- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских прав.

5.4. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ И СОЗДАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Счет активный, сальдовый. По дебету счета 04 отражается сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — их выбытие.

Основными видами поступления нематериальных активов являются:

- приобретение за плату;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- приобретение на условиях обмена;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление (по договору дарения);
- поступление для осуществления совместной деятельности.

Основанием для оприходования объекта в состав НМА являются: свидетельства на право пользования, патенты.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных и материальных счетов:

Д-т 08 К-т 76, 10, 70, 69.

После принятия к учету приобретенные или созданные нематериальные активы отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначальной стоимости:

Д-т 04 К-т 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками:

- При приобретении за плату:
 - 1) Д-т 08 К-т 76 — на покупную стоимость;

Д-т 19 К-т 76 — на сумму НДС;

2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.

- При создании своими силами (юридическим лицом):

1) Д-т 08 К-т 10, 70, 69 — на сумму фактических затрат;

2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость при принятии к учету.

- От учредителей в счет вклада в уставный капитал:

1) Д-т 08 К-т 75/1 — на договорную стоимость;

2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость.

- Полученных безвозмездно (по договору дарения):

1) Д-т 08 К-т 98/2 — на текущую рыночную стоимость;

2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость;

3) Д-т 98/2 К-т 91 — на сумму ежемесячно начисленной амортизации списываем сумму доходов будущих периодов со счета 98/2 на счет 91, субсчет «Прочие доходы».

Стоимость безвозмездно полученного от других предприятий НМА включается в прочие доходы организации-получателя в размере ежемесячно начисленной суммы амортизации и облагается налогом на прибыль.

- Поступление НМА для осуществления совместной деятельности:

Д-т 04 К-т 80 «Уставный капитал» — на согласованную стоимость.

- Поступление НМА при получении имущества в доверительное управление:

Д-т 04 К-т 79 — на согласованную стоимость.

Согласно ст. 159 Налогового кодекса РФ, первоначальная стоимость НМА, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании НМА, подлежат возмещению из бюджета.

Синтетический учет по счету 04 ведут в журнале-ордере № 13.

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточке учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

5.5. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации. Амортизация нематериальных активов призвана компенсировать затраты, произведенные организацией при их приобретении, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих активов.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования и принадлежащим некоммерческим организациям амортизация не начисляется.

Срок полезного использования определяют исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом (срока действия патента, свидетельства);

- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению.

Начисление амортизации НМА производится одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- путем списания стоимости пропорционально объему продукции.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо его выбытия.

Амортизация объектов нематериальных активов производится до полного погашения их первоначальной стоимости либо списания с бухгалтерского баланса.

Ежемесячную сумму амортизационных отчислений определяют:

- при линейном способе — путем деления первоначальной стоимости на срок полезного использования в месяцах;
- при способе уменьшаемого остатка рассчитывают по формуле:

Остаточная стоимость НМА
на начало месяца × коэффициент

Оставшийся срок полезного использования
Величина коэффициента не должна превышать 3.

Пример 1.

Организация приобрела НМА, первоначальная стоимость которого составляет 120 000 руб. Срок полезного использования объекта составляет 60 мес. Организация применяет коэффициент = 2.

Сумма ежемесячной амортизации при *способе уменьшаемого остатка* будет рассчитываться следующим образом:

1-й месяц $120\,000 \times 2 : 60 \text{ мес.} = 4000 \text{ руб.}$

2-й месяц $(120\,000 - 4000) \times 2 : 59 \text{ мес.} = 3932,2 \text{ руб.}$

3-й месяц $(116\,000 - 3932,2) \times 2 : 58 \text{ мес.} = 3864,4 \text{ руб.}$

и т. д.

При *линейном способе* сумма ежемесячной амортизации составит: 2000 руб. $(120\,000 : 60 \text{ мес.})$

- при *способе списания стоимости пропорционально объему продукции* — рассчитывают по формуле:

Первоначальная
стоимость НМА × $\frac{\text{Натуральный показатель
объема продукции (работ)
за месяц}}{\text{Предполагаемый объем продукции (работ)
за весь срок полезного использования}}$

Выбор способа начисления амортизации НМА производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива.

ПБУ 14/2007 разрешает организации менять способ начисления амортизации в случае, когда «существенно изменился расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод».

Учет амортизации нематериальных активов ведут на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный,

сальдовый, регулирующий. По кредиту счета 05 отражают сальдо и начисление амортизационных отчислений:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 05.

По дебету — списание амортизационных отчислений при выбытии нематериальных активов:

Д-т 05 К-т 04.

Сумма амортизационных отчислений ежемесячно относится на издержки производства и обращения.

Синтетический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведут в журнале-ордере № 10.

Пример 2.

Фирмой приобретен объект нематериальных активов сроком на 60 мес., стоимостью 42 000 руб. (без НДС). Фирма начисляет амортизацию линейным методом.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

1) На покупную стоимость:

Д-т 08 К-т 76 — 42 000 руб.

2) На сумму НДС:

Д-т 19 К-т 76 — 7560 руб.

3) Принятие к учету

Д-т 04 К-т 08 — 42 000 руб.

4) Оплата стоимости объекта НМА:

Д-т 76 К-т 51 — 49 560 руб.

5) На сумму учтенного НДС:

Д-т 68 К-т 19 — 7560 руб.

6) Расчет суммы амортизации:

42 000 : 60 мес. = 700 руб.

Д-т 20, 44 К-т 05.

Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации, т.е. без использования счета 05 (например, «деловая репутация» — гудвилл). В денежном измерении деловая репутация, или «имидж фирмы», равна положительной разнице между покупной стоимостью приобретаемой фирмы и рыночной стоимостью чистых активов этой фирмы.

Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества организации списывается ежемесячно непосредственно со счета 04 в дебет производственных счетов и издержек обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 04.

В этом случае остаток на счете 04 отражает не первоначальную, а остаточную стоимость. После полного погашения первоначальной стоимости данные активы отражаются в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты:

Д-т 04 К-т 91.

Приобретенная положительная деловая репутация амортизируется линейным способом в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Пример 3.

Фирма А приобрела на аукционе фирму Б за 2600 тыс. руб. Упрощенный баланс фирмы Б имеет следующий вид:

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
Основные средства	1000	Уставный капитал	1100
Производственные запасы	600	Расчеты с кредиторами	900
Денежные средства	400		
Баланс	2000	Баланс	2000

Деловая репутация приобретенной фирмы равна:

$2600 - (1\ 000 + 600 + 400 - 900) = 1500$ (тыс. руб.).

Полученная положительная деловая репутация отражается в учете:

Д-т 04 К-т 76.

В течение 20 лет (240 мес.) деловая репутация амортизируется путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости:

$1\ 500\ 000 \text{ руб.} : 240 \text{ мес.} = 6250 \text{ руб.}$

Д-т 26 К-т 04.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может вообще не производиться. Это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную «неуменьшающуюся прибыль», например, товарные знаки.

Способ начисления амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения.

Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и отчетности как изменение в оценочных значениях (приказ Минфина России от 24.12.2010 г. № 186н).

К налоговому учету не принимаются следующие объекты нематериальных активов:

- приобретенные за счет средств бюджетных ассигнований;
- приобретенные (созданные) за счет средств целевого финансирования, включая средства иностранных инвесторов.

В налоговом учете амортизация нематериальных активов начисляется одним из двух способов: *линейным* или *нелинейным*.

Способ начисления амортизации устанавливается организацией самостоятельно.

Согласно п. 2 ст. 258 НК РФ срок полезного использования нематериального актива в налоговом учете равен периоду, на который выдан патент, свидетельство или другой документ, ограничивающий срок использования объектов интеллектуальной собственности.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на срок, равный 10 годам (но не более срока деятельности налогоплательщика).

С 1 января 2009 г. в налоговом учете нематериальные активы включаются в соответствующие амортизационные группы в зависимости от срока полезного использования, аналогично основным средствам (п. 5 ст. 258).

Нематериальные активы, входящие в восьмую-десятую амортизационные группы, можно будет амортизировать только линейным способом.

При линейном способе сумма амортизации нематериальных активов за месяц определяется как произведение его первоначальной стоимости и нормы амортизации.

Норма амортизации определяется по формуле:

$$N = 1 / n \times 100\%,$$

где n — срок полезного использования в месяцах.

При нелинейном способе сумма ежемесячной амортизации определяется по формуле:

$$A = B \times N / 100\%,$$

где A — сумма начисленной амортизации за месяц для соответствующей амортизационной группы; B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы; N — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

Сумма амортизации НМА, начисленная в бухгалтерском и налоговом учетах, может совпадать. Это возможно в случае, если:

- в бухгалтерском и налоговом учете амортизация начисляется линейным методом;
- актив в том и другом случае имеет одинаковую первоначальную стоимость и срок полезного использования.

Тогда сумму амортизации, отраженную по кредиту счета 05 «Амортизация НМА», можно перенести в налоговый учет и использовать при расчете налога на прибыль.

Если сумма амортизации, начисленная в бухгалтерском учете, не совпадает с той, что начислена для налогового учета, то амортизацию придется начислять дважды.

Амортизация не начисляется на нематериальные активы стоимостью ниже 40 000 руб. за единицу, приобретенных с 1 января 2011 г. Если объект введен в эксплуатацию в декабре 2010 г. и его стоимость составит 20 000 руб., то он будет признаваться амортизируемым, т. е. с января 2011 г. на него будет начисляться амортизация (ФЗ от 27.07.2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть I и часть II НК РФ»).

5.6. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Стоимость нематериальных активов, которые выбывают или не способны приносить экономической выгоды в будущем, подлежат списанию с бухгалтерского учета. Нематериальные активы могут выбывать по следующим причинам:

- прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача (продажа) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной собственности;
- переход исключительного права к другим лицам без договора;
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передача по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- передача в качестве вклада в уставный капитал других организаций;
- при передаче в доверительное управление и др.

Основанием для списания являются акты передачи, акты на списание, протокол собрания акционеров и др.

Учет выбытия НМА ведут на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражают:

1. Остаточную стоимость НМА:

Д-т 91 К-т 04;

2. Расходы, связанные с выбытием НМА:

Д-т 91 К-т 70, 71, 69;

3. Сумму НДС на реализованные НМА:

Д-т 91 К-т 68.

По кредиту счета 91 отражают выручку от продажи НМА по договорным ценам, включая НДС:

Д-т 62 К-т 91.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» определяют финансовый результат от списания НМА путем сопоставления оборотов. Если оборот по дебету больше оборота по кредиту (сальдо дебетовое), получим убыток, который будет списан на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Д-т 99 К-т 91.

Если оборот по кредиту больше оборота по дебету (сальдо кредитовое), получим прибыль, которая будет списана на счет 99 проводкой:

Д-т 91 К-т 99.

При любой причине выбытия списание объекта НМА с баланса отражается проводками:

- списание начисленной амортизации — Д-т 05 К-т 04,
- списание остаточной стоимости — Д-т 91 К-т 04.

Типовые проводки по выбытию НМА

Содержание операций		Дебет	Кредит
1		2	3
<i>Продажа НМА</i>			
1	Отражена договорная стоимость реализуемых НМА (включая НДС)	62	91
2	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	91	68
3	Поступление платежа от покупателя	51	62
4	Отражена сумма расходов, связанных с продажей НМА	91	76, 71, и др.
5	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
6	Списана остаточная стоимость НМА	91	04
7	Отражен финансовый результат: прибыль, убыток	91 99	99 91
<i>Безвозмездная передача НМА</i>			
1	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
2	Списана остаточная стоимость	91	04
3	Отражена сумма НДС, подлежащая уплате передающей стороной	91	68
4	Отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей (без НДС)	91	76, 60 и др.
5	Списывается НДС, уплаченный поставщикам по расходам, связанным с безвозмездной передачей НМА	91	19
6	Отражен убыток от безвозмездной передачи	99	91/9
<i>Передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации</i>			
1	Списана остаточная стоимость НМА	91	04
2	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
3	Отражена передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации по согласованной стоимости	58	91
4	Отражена разница между остаточной стоимостью НМА и оценкой вклада	99 91	91 99

? Вопросы для самоконтроля

1. Что относят к нематериальным активам?
2. Оценка нематериальных активов.
3. Способы начисления амортизации НМА.
4. По какой стоимости учитывают НМА в бухгалтерском учете?
5. По какой стоимости отражают НМА в балансе?
6. Как определить норму амортизации НМА?
7. На какие НМА не начисляется амортизация?
8. Как отражается в учете поступление НМА?
9. Какими бухгалтерскими проводками отражают выбытие объектов НМА?
10. На каком счете ведут учет выбытия НМА и определяют финансовый результат от выбытия?

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 5 «УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ»

1. Как начисляется амортизация линейным способом по нематериальным активам?
 - а) исходя из остаточной стоимости;
 - б) исходя из срока полезного использования и первоначальной стоимости;
 - в) 50% при поступлении и 50% при списании.
2. В какой оценке отражают НМА в балансе?
 - а) по первоначальной стоимости;
 - б) по остаточной стоимости;
 - в) по восстановительной стоимости.
3. Какими проводками отражают списание НМА?
 - а) Д-т 05 К-т 04, Д-т 91 К-т 04;
 - б) Д-т 91 К-т 04, Д-т 99 К-т 04;
 - в) Д-т 04 К-т 91;
 - г) Д-т 05 К-т 04.
4. Какими проводками отражают приобретение НМА у юридического лица?
 - а) Д-т 08 К-т 76, Д-т 19 К-т 76, Д-т 04 К-т 08;
 - б) Д-т 04 К-т 08, Д-т 04 К-т 19;

- в) Д-т 04 К-т 76;
 - г) Д-т 04 К-т 60.
5. Какой проводкой отражают начисление амортизации НМА?
- а) Д-т 05 К-т 04;
 - б) Д-т 04 К-т 05;
 - в) Д-т 20 К-т 05;
 - г) Д-т 05 К-т 20.
6. По каким НМА амортизация не начисляется?
- а) деловая репутация;
 - б) исключительные права владельца на товарный знак;
 - в) исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных.
7. Какими проводками отражают безвозмездное получение НМА?
- а) Д-т 04 К-т 98;
 - б) Д-т 08 К-т 98, Д-т 04 К-т 08;
 - в) Д-т 04 К-т 83.
8. По какой стоимости учитывают НМА на счете 04?
- а) по первоначальной;
 - б) по остаточной;
 - в) по плановой.
9. Деловая репутация фирмы — это:
- а) совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации;
 - б) разница между оценочной стоимостью организации и чистой стоимостью ее имущества;
 - в) право на использование фирменного наименования юридического лица.
10. По какой стоимости принимают на учет НМА, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал?
- а) по согласованной;
 - б) по рыночной;
 - в) по остаточной.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ

.....

6.1. ВИДЫ ЦЕННЫХ БУМАГ

Согласно ст. 142 Гражданского кодекса РФ ценной бумагой является документ, удостоверяющий имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

Под обращением ценных бумаг понимается их купля-продажа и другие действия, приводящие к смене владельца ценных бумаг.

Ценные бумаги имеют право выпускать любые предприятия, акционерные общества (АО) и кредитные учреждения.

К ценным бумагам относятся акции акционерных обществ, облигации, депозитные сертификаты, векселя и др. Выпуск и обращение ценных бумаг регулируются законодательством РФ.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал АО, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и на участие в управлении этим обществом.

Акция не имеет срока действия и существует, пока функционирует АО. Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника, фиксируются в книге регистрации акций с указанием в ней данных

о каждой именной акции, времени приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество, они не содержат имени собственника.

Обыкновенные акции дают право на участие в управлении АО, на получение дивиденда в размерах, определяемых собранием акционеров по окончании отчетного периода.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме твердого фиксированного процента, но не дают ему права голоса в АО.

Облигация — ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить его держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Обладатель облигации является кредитором АО или предприятия, выпустившего облигации.

Облигации могут выпускаться именными и на предъявителя, процентными и беспроцентными, свободно обращающимися или с ограниченным кругом обращения.

АО выпускает облигации только после полной оплаты всех выпущенных акций на сумму не более 25% уставного капитала.

Проценты по облигациям выплачиваются либо периодически в течение срока, на который они выпущены, либо единовременно по истечении срока облигации.

Вексель — ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить, по наступлении срока, определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Вексель является не только удобной формой расчета, но и видом коммерческого кредита, так как оплата по векселю происходит не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма по векселю находится в распоряжении векселедателя.

Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, в котором только векселедатель обязуется уплатить указанную в нем сумму.

Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, перераспределения финансовых ресурсов, вложения денежных накоплений.

По характеру объекта, осуществляющего выпуск ценных бумаг, они бывают:

- государственные;
- негосударственные;
- ценные бумаги иностранных эмитентов.

В зависимости от характера операций и сделок, скрывающихся за выпуском ценных бумаг, а также целей их выпуска, они подразделяются на:

- фондовые, или денежные. К ним относят акции и облигации и производные от них ценные бумаги, имеющие хождение на фондовых биржах;
- коммерческие (капитальные), обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки, закладные и др.).

Капитальные ценные бумаги выпускаются с целью образования или увеличения капитала предприятия, необходимого для развития производства.

6.2. ОЦЕНКА ЦЕННЫХ БУМАГ

Различают следующие виды оценки ценных бумаг.

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги (ЦБ). Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке, т. е. отражает реальную стоимость, исходя из спроса и предложения в определенном интервале времени.

Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Она может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между ценой продажи и номинальной стоимостью составляет эмиссионный доход организации.

Балансовая стоимость акций — определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций, т. е. стоимость, по которой ЦБ отражаются в балансе.

Учетная стоимость — стоимость, по которой ценные бумаги отражают на счетах бухгалтерского учета.

Ликвидационная стоимость — стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемых на одну акцию или облигацию.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности, финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвесторов.

6.3. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся инвестиции организации в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных и муниципальных ценных бумаг, суммы предоставленных займов другим организациям, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на

финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости).

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией (продавцу) при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;
- вложения организации в недвижимое имущество, имеющее материально-вещественную форму, представляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам:

- по связи с уставным капиталом;
- формам собственности;
- срокам, на которые они произведены.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который ценные бумаги произведены, они подразделяются на:

- долгосрочные, когда срок их погашения превышает 1 год;
- краткосрочные, когда срок их погашения не превышает 1 год.

6.4. ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставной капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации, а полученных организацией безвозмездно — их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центробанка РФ на дату их принятия к учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на 2 группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

В первом случае финансовые вложения в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года отражаются по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) у коммерческих организаций в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

В бухгалтерском учете результаты котировки (переоценки) отражаются записями:

- при увеличении рыночной цены: Д-т 58 К-т 91;
- при снижении рыночной цены: Д-т 91 К-т 58.

Пример

В апреле ЗАО «Веста» приобрело на бирже акции на сумму 100 000 руб. В апреле будут сделаны записи:

оплачены акции: Д-т 76 К-т 51 — 100 000 руб.

приняты к учету акции: Д-т 58 К-т 76 — 100 000 руб.

В мае рыночная стоимость акций выросла и на конец мая она составила 115 000 руб. Скорректирована стоимость акций: Д-т 58 К-т 91 — 15 000 руб. (115 000 – 100 000).

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости (долговые ценные бумаги).

По долговым ценным бумагам (облигациям, векселям), которые не котируются на бирже, разница между первоначальной и номинальной стоимостью списывается на прочие доходы или расходы равномерно в течение срока их обращения.

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, применяют следующие способы оценки:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

Примеры использования способов оценки при выбытии финансовых вложений (табл.).

1. Способ оценки по средней первоначальной стоимости.

Стоимость списываемых ценных бумаг 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 на их количество, соответственно складывающихся

Данные приводятся по одному виду ценных бумаг (табл.)

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	Кол-во	Цена за ед., руб.	Сумма руб.	Кол-во	Цена за ед., руб.	Сумма, руб.	Кол-во	Цена за ед., руб.	Сумма, руб.
Остаток на 1-е число месяца	100	1000	100 000						
10-е	50	1000	50 000	60					
15-е	60	1100	66 000	100					
20-е	80	1200	96 000						
Итого	190		212 000	160		?	130		?
ВСЕГО	290		312 000	160		?	130		?

из стоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим ценным бумагам в этом месяце.

1) Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги:
 $(100\ 000 \text{ руб.} + 50\ 000 \text{ руб.} + 66\ 000 \text{ руб.} + 96\ 000 \text{ руб.}) : 290 = 1075,86 \text{ руб.}$

2) Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:
 $130 \times 1075,86 \text{ руб.} = 139\ 862 \text{ руб.}$

3) Стоимость выбывающих ценных бумаг:
 $312\ 000 \text{ руб.} - 139\ 862 \text{ руб.} = 172\ 138 \text{ руб., или}$
 $160 \times 1075,86 \text{ руб.} = 172\ 138 \text{ руб.}$

2. Способ ФИФО.

Оценка ценных бумаг при способе ФИФО основана на допущении, что они продаются в течение месяца в последовательности их поступления. Оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последней по времени приобретения, а в стоимости продажи — учитывается стоимость ранних по времени приобретения ценных бумаг.

1) Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца, исходя из стоимости последних закупок:

$$(80 \times 1200) + (50 \times 1100 \text{ руб.}) = 151\ 000 \text{ руб.}$$

2) Стоимость выбывающих ценных бумаг:
 $312\ 000 \text{ руб.} - 151\ 000 \text{ руб.} = 161\ 000 \text{ руб.}$

3) Стоимость единицы выбывающих ценных бумаг:
 $161\ 000 \text{ руб.} : 160 = 1006,25 \text{ руб.}$

6.5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Для учета наличия и движения инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленных другим организациям займов используют счет 58 «Финансовые вложения». Счет активный, сальдовый.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения, осуществленные организацией, в корреспонденции:

Д-т 58 К-т 51, 52, 91, 90.

По кредиту счета 58 отражают погашение (выкуп) и продажу ценных бумаг в корреспонденции: Д-т 91 К-т 58, а также возврат займов в корреспонденции: Д-т 51, 52 К-т 58.

Для учета затрат по приобретению финансовых вложений используют либо отдельный субсчет к счету 58 «Финансовые вложения», либо субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 76/8 «Расчеты по приобретению ценных бумаг», с последующим оприходованием финансовых вложений непосредственно на счет 58 (при условии перехода права собственности на ценные бумаги).

— При предварительной оплате расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают записи:

- Д-т 76, субсчет 8 «Расчеты по приобретению ценных бумаг» К-т 51 — на сумму перечисленного аванса;
- Д-т 58 К-т 76, субсчет 8 «Расчеты по приобретению ценных бумаг» — оприходованы ценные бумаги.

— При получении ценных бумаг по договору простого товарищества: Д-т 58 К-т 80.

— При безвозмездном поступлении ценных бумаг на их рыночную стоимость делают запись: Д-т 58 К-т 98/2.

Курсовая разница от дооценки ценных бумаг в связи с изменением курса валюты отражается в виде: Д-т 58 К-т 91.

К счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

58/1 «Паи и акции»;

58/2 «Долговые ценные бумаги»;

58/3 «Предоставленные займы»;

58/4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации) и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям-продавцам ЦБ, организациям-заемщикам).

При использовании журнально-ордерной формы учета, записи по кредиту счета 58 производят в журнале-ордере № 8. Дебетовые записи отражают в журналах-ордерах № 2, 2/1, 8 в корреспонденции: Д-т 58 К-т 51, 52, 76.

Все ценные бумаги, которые хранятся на предприятии, должны регистрироваться в книге ценных бумаг. Книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера.

6.6. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности.

Внести вклад в уставный капитал акционерного общества можно только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги либо передать имущество.

Вклады в уставные капиталы акционерных обществ ведут на счете 58, субсчет 1 «Паи и акции», и отражают по дебету счета 58/1 в корреспонденции со счетами денежных средств:

Д-т 58/1 К-т 51, 52.

При внесении вклада в уставный капитал имуществом переданные объекты оцениваются по договорной стоимости (на основе текущих рыночных цен) и отражаются по кредиту счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету этих же счетов — по остаточной стоимости (для основных средств и НМА) и по фактической себестоимости (для товаров и готовой продукции).

Разница дебетового и кредитового оборотов на счетах 90 и 91 отражает первичный финансовый результат вложений в акции.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, то у передающей стороны будут сделаны следующие записи:

- Д-т 58/1 К-т 90, 91 — отражена сумма вклада в соответствии с учредительным договором;
- Д-т 90 К-т 43, 41 — отражена фактическая себестоимость готовой продукции, товара, переданных в счет вклада в уставный капитал;
- Д-т 02 К-т 01 — списана сумма начисленной амортизации по объекту, переданному в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- Д-т 91 К-т 01 — списана остаточная стоимость переданного объекта основных средств;
- Д-т 91 К-т 99 (Д-т 99 К-т 91) — отражен финансовый результат от передачи имущества или:
Д-т 90 К-т 99 (Д-т 99 К-т 90).

Держатели акций получают на них дивиденды, т. е. доход, который выплачивается из прибыли акционерным обществом.

Начисление сумм дивидендов отражается записью:

Д-т 76 К-т 91,

получение дивидендов: Д-т 51 К-т 76.

Если организация, чьи акции (доли) имеет предприятие, ликвидирована, следует сделать проводки:

- Д-т 91 К-т 58/1 — списана учетная стоимость акции (доли) в уставном капитале ликвидированной организации;
- Д-т 01 (10, 41, 51, ...) К-т 91 — получены имущество и денежные средства, оставшиеся после ликвидации и распределенные в пользу нашей организации;
- Д-т 91 К-т 99 (Д-т 99 К-т 91) — отражен финансовый результат от списания акций в уставном капитале.

Пример 1.

АО «Космос» внесло учредительный взнос в совместное англо-российское предприятие в сумме 250 000 руб.

Запись будет сделана следующая: Д-т 58/1 К-т 51 — 250 000 руб.

Пример 2.

Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации:

- основные средства по согласованной стоимости (исходя из текущих рыночных цен) на сумму 400 000 руб.;
- денежные средства — 300 000 руб.

По итогам работы за год начислены дивиденды в сумме 72 000 руб.

Отражение операций в учете:

1) на сумму внесенных денежных средств и основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации:

Д-т 58/1 К-т 91 — 400 000 руб.,

Д-т 58/1 К-т 51 — 300 000 руб.;

2) начисление доходов:

Д-т 76 К-т 91 — 72 000 руб.;

3) поступление доходов:

Д-т 51 К-т 76 — 72 000 руб.

6.7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЗАЙМЫ

Предоставленные другим организациям займы учитывают на счете 58, субсчет 3 «Предоставленные займы».

По дебету счета 58/3 отражают суммы предоставленных займов с кредита счетов денежных средств проводкой: Д-т 58/3 К-т 51, 52.

По кредиту счета 58-3 отражают суммы возвращенных займов: Д-т 51, 52 К-т 58/3.

Если договором займа было предусмотрено начисление процентов, то проценты по договору включаются в прочие доходы заимодавца и облагаются налогом на прибыль в обычном порядке.

Начисление дивидендов (процентов) по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91:

Д-т 76 К-т 91.

Уплата процентов по предоставленным заемным средствам заимодавцев, не являющихся кредитным учреждением, должна производиться заемщиком только за счет собственных средств (за счет чистой прибыли).

Доходы, полученные от систематического оказания услуг по передаче в заем финансовых ресурсов, при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 3 ст. 149 НК РФ.

Выдача займов может производиться и неденежными средствами.

Стоимость передаваемого имущества может быть указана прямо в договоре.

После возврата имущества заемщиком заимодавец вправе будет принять к зачету НДС на основании счета-фактуры, полученного от заемщика.

Учет у заимодавца

1. Выдача займа:

- Д-т 58/3 К-т 91, 90 — передано имущество по договору займа;
- Д-т 91, 90 К-т 68 — начислен НДС;
- Д-т 91, 90 К-т 10, 41 — списана фактическая стоимость переданного имущества;
- Д-т 76 К-т 91, 90 — начислены проценты по займу.

2. Возврат займа:

- Д-т 10, 41 К-т 58/3 — получено имущество, ранее выданное в заем;
- Д-т 19 К-т 58/3 — учтен НДС от стоимости имущества;
- Д-т 68 К-т 19 — НДС принят к зачету.

При поступлении процентов делают проводку:

Д-т 51 К-т 76.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то ему предъявляют *штрафные санкции* и делают запись по дебету счета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения сумму причитающихся штрафных санкций включают в состав прочих доходов только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Пример.

ЗАО «Дон» предоставило заем ООО «Квинтет» в сумме 100 000 руб. под 25% годовых, сроком на 1 год.

Бухгалтерские записи у заимодавца будут следующие:

1. На сумму предоставленного займа:

Д-т 58/3 К-т 51 — 100 000 руб.

2. Начислены проценты по займу:

Д-т 76 К-т 91 — $100\,000 \times 25 : 100 = 25\,000$ руб.

3. Возвращена сумма займа: Д-т 51 К-т 58/3 — 100 000 руб.

4. Получены проценты по займу: Д-т 51 К-т 76 — 25 000 руб.

6.8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ ОБЛИГАЦИЙ

Облигации относят к долговым ценным бумагам и учет их ведут на счете 58, субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». Затраты организации на покупку облигаций и других аналогичных ценных бумаг часто не совпадают с их номинальной стоимостью. В этих случаях возникает разница между фактическими затратами (продажной стоимостью) и номинальной стоимостью. Эта разница должна быть самортизирована так, чтобы к моменту наступления срока погашения облигации фактическая стоимость равнялась номинальной.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности разница между суммой фактических затрат на приобретение облигаций и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относится на прочие доходы (расходы).

Если фактическая стоимость облигаций больше номинальной, тогда разницу относят на расходы проводкой: Д-т 91 К-т 58/2, и если стоимость приобретения меньше их номинальной, тогда относят на доходы организации: Д-т 58/2 К-т 91. Таким образом, к моменту погашения фактическая стоимость облигаций достигает номинальной.

Пример.

ЗАО «Луч» приобрело облигации за 40 000 руб., номинальная их стоимость — 34 000 руб. Срок погашения облигации — 2 года. Годовой процент дохода — 30%.

В бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующими проводками:

- 1) при постановке на учет Д-т 58/2 К-т 76 — 40 000 руб.;
- 2) оплата облигаций Д-т 76 К-т 51 — 40 000 руб.;
- 3) разница между фактической и номинальной стоимостью составит: $40\,000 - 34\,000 = 6000$ руб.

Эта разница должна быть погашена за 2 года. Сумма ежемесячной амортизации составит: $6000 \text{ руб.} : 2 : 12 = 250 \text{ руб.}$

Ежемесячно на сумму амортизации делается запись:

Д-т 91 К-т 58/2 — 250 руб.;

- 4) на сумму начисленного годового дохода:
Д-т 76 К-т 91 — 10 200 руб. ($34\,000 \times 30\%$);
- 5) Поступление дохода на расчетный счет:
Д-т 51 К-т 76 — 10 200 руб.

6.9. УЧЕТ ПРОДАЖИ ЦЕННЫХ БУМАГ

Учет продажи ценных бумаг на фондовых биржах и иным путем ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету этого счета записывают величину фактической балансовой стоимости ценных бумаг в корреспонденции: Д-т 91 К-т 58.

По кредиту отражают выручку от продажи в корреспонденции: Д-т 62, 51 К-т 91.

Финансовый результат от продажи ценных бумаг отражают на счете 91, после сопоставления оборотов разницу списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции:

- прибыль: Д-т 91 К-т 99,
- убытки: Д-т 99 К-т 91.

Согласно Налоговому кодексу операции по продаже ценных бумаг НДС не облагаются.

Типовые проводки по учету продажи ценных бумаг (ЦБ)

Содержание операций		Дебет	Кредит
1	Отражена договорная стоимость реализуемых ЦБ	62	91
2	Списание балансовой стоимости проданных ЦБ	91	58
3	Отражены расходы по продаже ЦБ	91	51, 76
4	Списан финансовый результат от продажи:		
	прибыль убыток	91 99	99 91

Пример.

Брокерская контора приобрела на фондовой бирже акции АО «Комфорт» 30 штук на сумму 60 000 руб. с целью их последующей продажи.

Бухгалтерские записи следующие:

1) операции по приобретению:

Д-т 76 К-т 51 — 60 000 руб.,

Д-т 58 К-т 76 — 60 000 руб.;

2) поступила выручка от продажи по отпускной цене:

Д-т 51 К-т 91 — 85 000 руб.;

3) списывается балансовая стоимость проданных акций:

Д-т 91 К-т 58 — 60 000 руб.;

4) прибыль от продажи составит:

$(85\,000 - 60\,000) = 25\,000$ руб. Д-т 91 К-т 99.

6.10. УЧЕТ РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В пункте 38 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» установлено, что организации образуют резерв под обесценение финансовых вложений, по которым текущую рыночную стоимость не определяют. Резерв образуют в том случае, если устойчиво снижается стоимость финансовых вложений.

Устойчивое снижение стоимости равно разнице между учетной стоимостью и расчетной. Учетная стоимость — это цена, по которой финансовое вложение отражено в бухгал-

терском учете. Расчетная стоимость — цена, которую организация предполагает получить за актив в данный момент.

Согласно п. 37 ПБУ 19/02 снижение стоимости финансовых вложений считается устойчивым, если одновременно выполняются следующие условия:

- в течение года расчетная стоимость только снижается;
- на две предыдущие отчетные даты учетная стоимость вложений значительно выше их расчетной стоимости;
- отсутствуют данные о том, что расчетная стоимость в будущем может вырасти.

Чтобы образовать резерв под обесценение финансовых вложений, организация не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря должна провести проверку, в ходе которой устанавливается наличие условий устойчивого снижения стоимости активов.

На выявленную разницу между учетной и расчетной стоимостью организация образует резерв.

Сумму резерва учитывают на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Счет пассивный. По кредиту отражают образование резерва: Д-т 91 К-т 59.

Если такой актив продают, то организации надо восстановить сумму ранее созданного резерва. При этом увеличивается прочий доход:

Д-т 59 К-т 91.

Пример 1.

По состоянию на 31 декабря 2012 г. ООО «Тайфун» провело свои финансовые вложения. В ходе проверки было установлено устойчивое снижение их стоимости. Размер снижения равен 30 000 руб. На эту сумму ООО «Тайфун» образует резерв под обесценение финансовых вложений.

Сделана бухгалтерская запись:

Д-т 91 К-т 59 — 30 000 руб.

В январе 2013 г. ООО «Тайфун» продало указанные финансовые вложения.

В этом случае бухгалтер должен восстановить сумму резерва:

Д-т 59 К-т 91 — 30 000 руб.

Пример 2.

По состоянию на 1 января:

Сальдо на счете 58 — 100 000 руб.

Сальдо на счете 59 — 30 000 руб.

В январе все акции проданы. Продажная стоимость акций — 80 000 руб. Бухгалтерские записи следующие:

- 1) списывается балансовая стоимость проданных акций:
Д-т 91 К-т 58 — 100 000 руб.;
- 2) зачислена выручка на расчетный счет:
Д-т 51 К-т 91 — 80 000 руб.;
- 3) списывается ранее образованный резерв:
Д-т 59 К-т 91 — 30 000 руб.;
- 4) Финансовый результат от продажи акций составит прибыль в сумме 10 000 руб. (110 000 – 100 000) Д-т 91 К-т 99.

Д-т	сч. 91	К-т
1) 100 000		2) 80 000
4) 10 000		3) 30 000
Об = 110 000		Об = 110 000
=		=

Вопросы для самоконтроля



1. *Дать определение ценной бумаги.*
2. *Что относят к ценным бумагам?*
3. *Что понимают под обращением ценных бумаг?*
4. *Дать определение акции, облигации, векселя.*
5. *Дать определение сберегательного сертификата.*
6. *Что относят к финансовым вложениям?*
7. *По какой стоимости оценивают ценные бумаги?*
8. *На каком счете учитывают долгосрочные финансовые вложения?*
9. *Какими проводками отражают финансовые вложения:*
 - а) *в уставные капиталы других организаций?*
 - б) *на приобретение акций других организаций?*
 - в) *на приобретение облигаций?*
10. *Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?*
11. *Для чего создают резерв под обесценение ценных бумаг?*
12. *Как отражают в учете операции по образованию и использованию резерва под обесценение ценных бумаг?*

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

.....

7.1. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ЗАДАЧИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01 от 09.06.01 г.) к учету в качестве материально-производственных запасов (МПЗ) принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнении работ, оказании услуг;
- используемые для управленческих нужд организации;
- предназначенные для продажи.

В состав МПЗ входят следующие группы оборотных активов:

- материалы — часть МПЗ, являющихся предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс организации, в которой они используются однократно. Они целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- инвентарь и хозяйственные принадлежности — часть МПЗ, используемых в качестве средств труда в тече-

ние не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев;

- готовая продукция — часть МПЗ, предназначенных для продажи и являющихся конечным результатом производственного процесса;
- товары — часть МПЗ, приобретенных у юридических лиц с целью их продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Основные задачи учета производственных запасов:

- правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению материальных ценностей;
- контроль за поступлением и заготовлением материальных ценностей;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их продаж;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками производственных запасов.

7.2. ОЦЕНКА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Для правильной организации учета материально-производственных запасов в организациях разрабатывается номенклатура-ценник. **Номенклатура** — систематизированный перечень наименований материалов, запасных частей, топлива и других, используемых в данной организации. Каждому наименованию материалов присваивают числовое обозначение — номенклатурный номер.

В номенклатуре-ценнике указывается учетная цена и единица измерения материалов.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической

себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанных с их приобретением и доставкой.

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов (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 МПЗ;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации, затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену МПЗ, установленную договором;
- затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных учредителями в счет вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их теку-

шей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов, за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы).

Движение материалов происходит в организации ежедневно, и документы на приход и расход должны оформляться своевременно. Большинство организаций ведут текущий учет по **твердым учетным** ценам. Ими могут быть средние покупные цены.

В случае использования в текущем учете покупных (договорных) цен по окончании месяца рассчитывают суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

Организация при выборе учетной политики на предстоящий год может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, списываемых на производство:

- по средней (средневзвешенной) себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО).

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов, на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в отчетном месяце.

Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета.

При методе ФИФО производственные запасы списываются на производство последовательно в порядке их поставок на предприятие по принципу: «первая партия на приход — первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем второй и т. д.

Преимущество метода в том, что он позволяет получать в остатке суммы материальных ценностей по ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

В налоговом учете стоимость материально-производственных запасов складывается так же, как и в бухгалтерском учете, из фактических затрат организации на их приобретение.

Пример.

Оценка материалов по методу ФИФО

Показатели	Кол-во ед., кг	Цена за ед., руб.	Сумма, руб.
1. Остаток материалов на начало месяца	30	15	450
2. Поступили материалы в течение месяца:			
первая партия	40	18	720
вторая партия	20	20	400
третья партия	80	25	2000
Итого приход за месяц	140	—	3120
3. Расход материалов за месяц (150 кг)			
Списание по методу ФИФО	30	15	450
	40	18	720
	20	20	400
	60	25	1500
Итого расход за месяц	150	—	3070
4. Остаток материалов на конец месяца			
по методу ФИФО	20	25	500

Расчет средневзвешенной себестоимости единицы материала (исходные данные из таблицы)

1. Определяем стоимость материала данного вида, находящегося в обороте предприятия:

$$450 + 3120 = 3570 \text{ (руб.)}$$

2. Определяем количество материала:

$$30 + 140 = 170 \text{ (кг)}$$

3. Определяем среднюю фактическую себестоимость единицы материала:

$$3570 : 170 = 21 \text{ (руб.)}$$

4. Фактическая себестоимость израсходованного материала равна:

$$21 \text{ руб.} \times 150 \text{ кг} = 3150 \text{ руб.}$$

Остаток на конец месяца составит:

$$20 \text{ кг по цене } 21 \text{ руб. на сумму } 420 \text{ руб.}$$

Метод ФИФО занижает себестоимость выпущенной продукции и соответственно увеличивает налогооблагаемую прибыль. Стоимость остатка материалов на складе является наибольшей. Метод средней себестоимости позволяет достичь золотой середины. Ведь он учитывает колебание цен и сглаживает их.

7.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Для учета движения материалов используется типовая документация.

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

- приходный ордер (ф. М-4);
- акт о приемке материалов (ф. М-7).

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие их фактического количества документальным данным поставщика и, если расхождений нет, выписывает *приходный ордер* на все количество поступившего груза в одном экземпляре в день поступления материалов.

Акт о приемке материалов применяется для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов (неотфактурованные поставки) и в случае расхождений (количественных и качественных) с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт составляется комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации.

Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета суммы недостачи или излишков; второй — передается в отдел маркетинга для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют *товарно-транспортную накладную*, которую выписывает грузоотправитель в 4-х экземплярах:

- первый — служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;
- второй — для оприходования материала получателем;
- третий — для расчетов с автотранспортной организацией;
- четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Поступление на склад отходов производства, а также внутреннее перемещение материалов оформляют требованием-накладной, которую выписывают в двух экземплярах цехи-сдатчики.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходят на основании акта об оприходовании материальных ценностей.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях розничной торговли, у других организаций и кооперативов, у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный чек или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования, количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца.

Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Расход материала со склада на производственные и хозяйственные нужды оформляют следующими документами:

- Лимитно-заборная карта (ф. М-8);
- Требование-накладная на отпуск материалов (ф. М-11);
- Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

Лимитно-заборная карта выписывается отделом маркетинга на один или несколько видов материалов, относящихся к определенному производственному заказу, в двух экземплярах. Один экземпляр передают на склад, другой в цех — получателю. Кладовщик записывает количество отпущенного материала в обеих картах и сразу определяется остаток лимита. Расчет потребности необходимого вида материалов для выполнения программы осуществляет производственный отдел.

Лимитно-заборные карты используют при постоянном, систематическом отпуске материалов.

Для оформления однократного отпуска материалов на хозяйственные нужды используют *требования-накладные на отпуск материалов*. Их выписывают в двух экземплярах, один передается получателю, другой — складу.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют *накладной на отпуск материалов на сторону*. Ее выписывает отдел маркетинга в двух экземплярах на основании договоров. Один экземпляр остается на складе, другой передается получателю. При перевозке материалов автотранспортом выписывается товарная накладная в 4-х экземплярах.

Согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» (Закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ) с 1 января 2013 г. организации могут отказаться от большей части унифицированных форм по учету материалов и разработать свои, утвердив их приказом руководителя или в учетной политике.

Разрабатывая свои формы первичных документов, организация вправе сократить их количество, объединив несколько форм в одну, тем самым упростив документооборот по учету материалов.

7.4. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СКЛАДЕ

Порядок учета материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии зависит от метода их учета.

Существуют следующие методы учета производственных запасов:

- количественно-суммовой;
- с помощью отчетов материально ответственных лиц;
- оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский. Он предполагает ведение на складах только количественно-сортowego учета движения материалов и осуществляется в *карточках учета материалов* (ф. М-17). Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом.

По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает приходный ордер и регистрирует его в карточке учета материалов в графе «Приход».

На основании расходных документов (лимитно-заборных карт, требований) в карточке регистрируется расход материала.

В карточке после каждой записи выводится остаток.

Кладовщик в установленные графиком сроки сдает в бухгалтерию первичные документы и составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

По состоянию на первое число каждого месяца материально ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в *ведомость учета остатков материалов* (ф. М-14).

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Хранится она в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца.

Ведомость учета остатков материалов на складе за 20__ г.

Материально ответственное лицо _____

№	Материалы	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Цена, руб. коп.	Остаток на 1 января		Остаток на 1 февраля	
					Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
Всего по складу								

**Реестр № сдачи документов по приходу за 14-16 января 20__ г.
по складу _____**

Номер группы материала или номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов	Сумма, руб.
102	10	121-123 310-316	7000 12 000 19 000

Всего: принято 10 (десять) документов
(цифрами, прописью).

17 января 20__ г. Сдал кладовщик _____ Принял _____
(подпись) (подпись)

Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на карточках.

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода учета следующие:

- оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек

учета материалов, которые ведутся материально ответственными лицами;

- систематический контроль работниками бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов; предоставление бухгалтерам права проверки соответствия фактических остатков материалов данным текущего складского учета;
- осуществление бухгалтерией учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и мест их хранения, а при наличии вычислительной установки — также в разрезе номенклатурных номеров;
- систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным складского (количественного) учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

7.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записывают по дебету счета 10, расход и отпуск — по кредиту счета 10 по фактической себестоимости. В дебет счета 10 относят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, транспортные услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

Поступление материалов в организацию может происходить по различным причинам и отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

- приобретены у поставщиков:
Д-т 10 К-т 60 — на покупную стоимость,
Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС;
- от учредителей в счет вклада в уставный капитал:
Д-т 10 К-т 75/1 — по согласованной стоимости;
- безвозмездно от других организаций:
Д-т 10 К-т 98/2, субсчет «Безвозмездное поступление» — по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету.

При использовании безвозмездно полученных МПЗ на производственные нужды (Д-т 20, 23, 25, 26 К-т 10) одновременно в состав прочих доходов включают стоимость израсходованных материалов и в учете отражают проводкой:

Д-т 98/2 К-т 91;

- отходы от брака:
Д-т 10 К-т 28;
- отходы от ликвидации основных средств (по текущей рыночной стоимости):

Д-т 10 К-т 91.

Отпуск материалов со склада производится на различные цели и отражается следующими проводками:

- на изготовление продукции:
Д-т 20, 23 К-т 10;
- на строительство объектов основных средств:
Д-т 08 К-т 10;
- на ремонт основных средств:
Д-т 25, 26 К-т 10;
- продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Счет активно-пассивный, сальдо не имеет, по экономическому содержанию операционно-результативный.

По дебету счета 91 отражается:

- фактическая себестоимость реализованных материалов:

Д-т 91 К-т 10;

- сумма НДС, начисленная на реализованные материалы:

Д-т 91 К-т 68;

- расходы по продаже материалов:

Д-т 91 К-т 70, 69, 76.

По кредиту отражается:

- выручка от продажи по отпускным ценам, включая НДС:

Д-т 62 К-т 91.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Если оборот дебетовый больше оборота кредитового (сальдо дебетовое) — получаем убыток. Его списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой: Д-т 99 К-т 91.

Если оборот дебетовый меньше оборота кредитового (сальдо кредитовое) — списывают проводкой:

Д-т 91 К-т 99.

Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено к счету 10 «Материалы» 11 субсчетов.

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учета семян, кормов, ядохимикатов, минеральных удобрений.

При оприходовании поступивших на склад специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете делают записи:

Д-т 10/10 К-т 60 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 60 — на сумму «входного» НДС.

Передачу указанных материальных ценностей в эксплуатацию оформляют проводкой:

Д-т 10/11 К-т 10/10.

Фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журналах-ордерах 10, 10/1 в корреспонденции: Д-т 20, 23, 25, 26, 08, 91 К-т 10.

7.6. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАГОТОВЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

В соответствии с ПБУ 5/01 материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

- фактическая себестоимость формируется непосредственно на счете 10 «Материалы»;
- с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Если организация ведет учет заготовления материалов на счете 10 «Материалы», тогда все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении, собирают по дебету счета 10 «Материалы».

Этот способ формирования фактической себестоимости материалов целесообразно использовать лишь в организациях, у которых:

- небольшое количество поставок материалов за период;
- небольшая номенклатура используемых материалов;
- все данные для формирования себестоимости материалов, как правило, поступают в бухгалтерию одновременно.

Если учет заготовления материалов в организации ведут вторым способом, все затраты, связанные с приобретением материалов, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записывают по дебету счета 15 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.:

Д-т 15 К-т 60, 76, 71.

Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью:

Д-т 10 К-т 15 — по учетным ценам.

Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью поступивших материалов по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т 16 (15) К-т 15 (16) — отражено отклонение учетной цены от фактической себестоимости материалов.

При использовании второго метода учета заготовления организации текущий учет движения материалов ведут по учетным ценам.

Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его сразу на счете 10 «Материалы» — решает сама организация при выборе учетной политики на предстоящий год.

**Типовые операции по учету заготовления материалов
на счете 10 «Материалы»**

№ п/п	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Отражена покупная стоимость материалов на основании накладной и счета-фактуры поставщика	10	60
2	Учтен НДС по оприходованным материалам (транспортным расходам, вознаграждению посреднической организации)	19	60 (76)
3	Отражены транспортные расходы по приобретению материалов (на основании счета-фактуры транспортной организации)	10	76
4	Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации (на основании счета-фактуры посредника)	10	76

7.7. УЧЕТ ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) входят в фактическую себестоимость материалов. К ним относят

расходы на приобретение материалов, кроме их покупной стоимости.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов определяют по формуле:

$$\% \text{ТЗР} = \frac{\begin{array}{c} \text{Сумма ТЗР} \\ \text{на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Сумма ТЗР} \\ \text{по поступившим} \\ \text{материалам за месяц} \end{array}}{\text{УЦн} + \text{УЦп}} \times 100\%,$$

где УЦн — стоимость материалов на начало месяца по учетной цене; УЦп — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене.

Транспортно-заготовительные работы учитывают на том же счете, что и материалы (счет 10), на отдельном субсчете.

Суммы транспортно-заготовительных расходов на выбывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и израсходованные ценности, по учетным ценам в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР.

Если организация использует для учета операций по заготовлению материалов счет 15, то сумма отклонения фактической себестоимости от учетной цены учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

**Пример расчета сумм и процента
транспортно-заготовительных расходов материалов
Счет 10, субсчет 1**

Содержание операций	Оценка материалов		ТЗР (отклонение)
	по учетным ценам	по фактической себестоимости	Фактическая себестоимость — договорная цена
Остаток на начало месяца	30 000	31 000	1000
Поступило за отчетный месяц	26 750	28 120	1370
Итого поступило с остатком	56 750	59 120	2370
Процент транспортно-заготовительных расходов			$2370 : 56\,750 \times 100 = 4\%$
Израсходовано в отчетном месяце:			
на изготовление продукции	19 600	$19\,600 + 784 = 20\,384$	$19\,600 \times 4\% = 784$
на ремонт здания цеха	8270	$8270 + 331 = 8601$	$8270 \times 4\% = 331$
на общехозяйственные нужды	4640	$4640 + 186 = 4826$	$4640 \times 4\% = 186$
Итого расход	32 510	33 811	1301
Остаток на конец месяца	24 240	25 309	1069

Расчет процента отклонений фактической себестоимости от учетной цены материалов производится в том же порядке, что и транспортно-заготовительных расходов.

Суммы отклонений, накопленные на счете 16, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16,

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16 — в случае превышения учетной цены над фактической себестоимостью сторнировочной записью.

7.8. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В БУХГАЛТЕРИИ

Существует несколько способов аналитического учета материалов в бухгалтерии: **сортовой**, способ учета по номенклатурным номерам и **оперативно-бухгалтерский (сальдовый)** способ.

Сортовой способ. На каждый вид и сорт материалов бухгалтерия открывает карточки количественно-суммового учета, в которых на основании первичных документов фиксируются операции поступления и расхода материалов по количеству и сумме. Аналитический учет в бухгалтерии дублирует складской учет на карточках учета материалов. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу за месяц и определяют остатки материалов. По этим данным составляют оборотные ведомости аналитического учета, открываемые по материально ответственным лицам. Итоговые данные по всем оборотным ведомостям аналитического учета должны совпадать с оборотами и остатками на соответствующих синтетических счетах.

Способ учета по номенклатурным номерам. Первичные документы по приходу и расходу материалов поступают в бухгалтерию, здесь их группируют по номенклатурным номерам, а в конце месяца подсчитывают итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материала и записывают в оборотные ведомости в натуральном и денежном выражении по каждому складу в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов.

Более прогрессивным является **оперативно-бухгалтерский (сальдовый)** метод учета материалов. При этом методе не реже одного раза в неделю работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках.

В конце месяца заведующий складом переносит количественные данные об остатках на первое число по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в *ведомости учета остатков материалов* (сальдовые ведомости).

В бухгалтерии остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных групп материалов. По данным картотеки документов составляются групповые оборотные ведомости в суммовом выражении по каждому складу.

Данные этих ведомостей сверяются со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

При использовании компьютеров все необходимые регистры при сальдовом методе учета материалов (групповые оборотные ведомости, ведомости остатков, сальдово-сличительные) составляются на машинах.

Основным регистром аналитического учета движения материалов в бухгалтерии является ведомость № 10 *«Движение материальных ценностей (в денежном выражении)»*. Ведомость состоит из трех разделов:

- 1) «Движение на общезаводских складах (по учетным ценам)»;
- 2) «Поступило на общезаводские склады и остаток по предприятию на начало месяца (по синтетическим счетам и учетным группам) — по учетным ценам и фактической себестоимости»;
- 3) «Расход и остаток на конец месяца (по учетным ценам и фактической себестоимости в разрезе учетных групп материалов)».

Ведомость № 10 позволяет осуществлять:

- контроль сохранности материалов по местам их хранения;
- учет поступления и остатков материалов в разрезе синтетических счетов и групп материалов (по учетным ценам и фактической себестоимости);
- учет фактической себестоимости окончательного расхода материалов.

Ведомость № 10 заполняется на основании реестров сдачи документов, ведомостей по движению материалов, производственных отчетов цехов, требований-накладных.

7.9. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ И РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ

Производственные запасы материалов пополняются за счет их поставок организациями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров.

Поставщики одновременно с отгрузкой выписывают покупателю расчетные документы (платежное требование, счет-фактуру), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы поступают в отдел маркетинга покупателя. Там проверяют правильность их заполнения, соответствие их договорам, регистрируют в *журнале учета поступающих грузов* (ф. № М-1), акцептуют их, т. е. дают согласие на оплату.

После регистрации платежные документы получают внутренний номер и передаются в бухгалтерию для оплаты, а квитанции и товарно-транспортные накладные передаются экспедитору для получения и доставки материалов.

С этого момента у бухгалтерии организации возникают расчеты с поставщиками. По мере поступления груза на склад выписывается приходный ордер, затем при реестре сдается в бухгалтерию, где таксируется и прикладывается

к платежному документу. По мере оплаты банком этого документа бухгалтерия получает выписку с расчетного счета о списании денежных средств в пользу поставщика.

При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, экспедитор при приемке груза в транспортной организации может потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест, повреждения тары составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензии к транспортной организации или поставщику.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет пассивный, сальдовый, расчетный.

Сальдо кредитовое на счете 60 свидетельствует о суммах задолженности предприятия поставщикам и подрядчикам по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам:

- оборот по кредиту — суммы акцептованных счетов поставщиков за отчетный месяц;
- оборот по дебету — суммы оплаченных счетов поставщиков.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут в журнале-ордере № 6. Это комбинированный регистр аналитического и синтетического учета. Аналитический учет в нем организуется в разрезе каждого платежного документа, приходного ордера, акта приемки. Открывается журнал-ордер № 6 суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца. Заполняется он на основании акцептованных платежных требований, счетов-фактур, приходных ордеров, актов о приеме материалов, выписок банка.

Журнал-ордер № 6 ведут линейно-позиционным способом, что дает возможность судить о состоянии расчетов с поставщиками по каждому документу.

Суммы по учетным ценам записываются независимо от вида поступивших ценностей — общей суммой, а по платежным требованиям — в разрезе видов материалов (основные, вспомогательные, топливо и т. п.). Сумма претензий записывается на основании актов о приемке материалов. По выпискам банка производится отметка об оплате каждого платежного документа.

Суммы недостач, выявленных при приемке материальных ценностей, относятся в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» и отражается в журнале-ордере № 6 в корреспонденции: Д-т 76/2 К-т 60.

Организации пользуются также услугами поставщиков воды, газа, подрядчиков ремонтных работ и др. По этим расчетам за услуги ведется отдельный журнал-ордер № 6.

По окончании месяца показатели обоих журналов-ордеров суммируют для получения оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и переноса их в Главную книгу.

7.9.1. Порядок учета неотфактурованных поставок

Неотфактурованными считаются поставки, по которым материальные ценности поступили в организацию без платежного документа. На складе приходят их, выписывая акт о приемке материалов, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал-ордер № 6 как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на группу материалов и в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале-ордере № 6 в конце месяца (в графе Б «Номер счета» ставится буква Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате в отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы (которые отсутствуют). По мере поступления

платежных документов на эту поставку в следующем месяце, они акцептуются организацией, оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале-ордере № 6 в свободной строке по группе материалов и в графе «акцепт» в сумме платежного требования, а по строке сальдо (незаконченных расчетов) ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе «акцепт». Расчеты с поставщиком, таким образом, по этой поставке будут закончены.

Пример.

В марте была неотфактурованная поставка в сумме 12 000 руб.

В апреле был предъявлен счет на оплату в сумме 14 160 руб. (включая НДС).

В марте будет сделана запись: Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

В апреле: Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 2160 руб.

7.9.2. Порядок учета материалов в пути

Материалами в пути называются такие поставки, по которым организация акцептовала платежные документы, а материалы на склад по ним еще не поступили. К учету принимаются акцептованные платежные документы независимо от того, оплачены они банком или не оплачены.

В журнале-ордере № 6 платежные документы регистрируются в течение месяца в графе «За неприбывший груз» и в графе «Акцепт». По окончании месяца организация обязана принять эти ценности на баланс, т. е. записать по принадлежности к группе материалов (условно оприходовать), но на начало следующего месяца расчеты по этим поставкам не будут закончены. При поступлении ценностей бухгалтерия получит приходные ордера со складов, оприходует их на склад и на группу (без акцепта, так как он уже был дан в момент поступления платежных требований, а может быть, эти счета уже и оплачены) по строке регист-

рации этого счета в не завершенных на начало месяца расчетах. При закрытии журнала-ордера № 6, по окончании месяца, эта поставка по группе материалов будет сторнирована как оприходованная дважды.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (ф. № М-7). Излишки приходятся по акту и расцениваются по учетным ценам или по договорным (отпускным ценам), затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой как неотфактурованная поставка — отдел маркетинга сообщает поставщику об излишках и просит выставить платежное требование. В случае выявления недостач бухгалтерия рассчитывает их фактическую себестоимость и предъявляет претензию к поставщику. Сумма железнодорожного тарифа при этом распределяется пропорционально массе груза, а суммы наценок, скидок — пропорционально стоимости груза.

Пример.

В марте материалов в пути было на 8000 руб. (без учета НДС).

В апреле они поступили в количестве, превышающем указанную в счете сумму на 1500 руб. (без учета НДС).

Записи в марте: Д-т 10 К-т 60 — 8000 руб.

В апреле сторнировочная запись: 1) Д-т 10 К-т 60 — 8000 руб.

Приходят фактическое поступление материалов проводками:

2) Д-т 10 К-т 60 — 9500 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 1710 руб.

? Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды первичной документации по учету движения материалов.
2. Что понимают под фактической себестоимостью материалов?

3. По каким ценам ведется текущий учет движения материалов?
4. На каком счете учитывают отклонения от учетных цен?
5. Как определить процент отклонений от учетных цен?
6. На каком счете учитывают материальные ценности?
7. Перечислите основные направления расходования материалов с указанием счетов.
8. В каких случаях поступление материалов на склад оформляется актом о приемке материалов?

**КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 7
«УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ»**

1. Какой проводкой оформляют операцию «акцептован счет фирмы за поступившие материалы на склад»?
 - а) Д-т 10 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - б) Д-т 10 К-т 60;
 - в) Д-т 10 К-т 62.
2. Какой проводкой оформляют отпуск материала со склада для упаковки готовой продукции, отгруженной покупателю?
 - а) Д-т 43 К-т 10;
 - б) Д-т 44 К-т 10;
 - в) Д-т 25 К-т 10.
3. По какой оценке отражаются в балансе материалы?
 - а) по плановой (нормативной);
 - б) по учетной;
 - в) по договорной;
 - г) по фактической себестоимости.
4. Указать проводку операции перечисления средств транспортной организации за доставку материалов:
 - а) Д-т 10 К-т 60;
 - б) Д-т 60 К-т 51;
 - в) Д-т 10 К-т 51.
5. Регистром аналитического учета материалов является:
 - а) оборотная ведомость;
 - б) карточка учета материалов;
 - в) книга остатков материалов.
6. В каком учетном регистре выполняют расчет суммы и процент транспортно-заготовительных расходов?
 - а) в ведомости № 10;
 - б) в ведомости остатков материалов;
 - в) в журнале-ордере № 6.

7. Каким документом оформляют неотфактурованные поставки?
- а) приходным ордером;*
 - б) актом приема материалов;*
 - в) накладной.*
8. Что означает способ оценки материалов по методу ФИФО?
- а) себестоимость первых по времени закупок;*
 - б) фактическая себестоимость заготовления;*
 - в) себестоимость последних по времени закупок.*
9. Каким документом оформляют постоянный отпуск материалов на производство?
- а) лимитно-заборной картой;*
 - б) требованием-накладной;*
 - в) накладной на отпуск на сторону.*

ТРЕБОВАНИЕ-НАСЛАДНАЯ № 28

Коды	0315006
------	---------

Форма по ОКУД
110 ОКПО

340 "Crazy"

Организация

Дата со- став- ления	Код вида опера- ции	Отправитель		Получатель		Корреспондирую- щий счет		Учитана составля яющаяся предостав (работ, ус- луг)
		Структурное подразделение	Вид деятель- ности	Структурное подразделение	Вид деятель- ности	Счет, субсчет	Счет эквива- лентности участ.	
		Склад № 1		Склад № 2		10-1	5	

Человек

Задающий склад № 1

Заведующий складом № 2

PROCESSION

Заведующий складом № 1

[illegible]

Типовая межотраслевая форма № М-4

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 27

Коды
0315003

Форма по ОКУД
по ОКПО

Организация ООО «Севмаш»
Структурное подразделение —

Дата состав- ления	Код ви- да опе- рации	Склад	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет			Номер документа	
			Наимено- вание	Код		Счет, субсчет	Код анали- тического учета	сопроводи- тельного	платежного	
10.03. —	2	5	ЗАО «Рассвет»	23	ЗАО «Санал»	10	25	323	145	

Оборотная сторона формы № М-4

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер паспорта	Порядковый номер по складской карточке
Наименование, сорт, размер, марка	Номенклатурный номер	Код	Наименование	По документу	Принято						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Рале ПГ-2	10244	—	шт.	—	150	450	67 500	12 150	79 650	—	—
				Итого	150	х	67 500-00	12 150-00	79 650-00		

Принял Кладовщик Костенко Е.А. Сдал рабочий Плахута А.М.
 должность подпись расшифровка подписи должность подпись расшифровка подписи

Фирма «Прогресс»

Журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по операциям заготовления материалов)
за февраль 20__ г. (Измещение)

№ п/п	Имя	Регист- рацион- ный номер доку- мента	Поставщик	№ приход- ного доку- мента склада	Учетная стоимость поступивших материалов	Кредит счета 60 в дебет счетов				Мате- риалы в пути в от- четном месяце	Сумма акцепта по отчетам и неот- фактуро- ванным	На начало месяца			Оплата	
						101	102	108	762	193		за не- прибы- вший труд (спра- вочно)	сальдо по неоплачен- ным счетам и неотфак- турованным поставкам	сальдо по авансам и выдан- ным	дата расчетны й счет	про- че сче- та
1	И	И	Фирма "Победа"				8000				8000				сторно, см. строку 7	
2	24	18	Фирма "Маркс-С"	48	6000	7000						7000				
3	108	18	ООО "Мастер"	12-13	10 000			10 000		1800	11800				08	11 800
4	68	20	ЗАО "Металлист"	41-44	54 000	64 000				11 520	75 520				15	75 520
5	101	21	ЗАО "Погимер"	45	64 000		89 300			12 474	81 774				сальдо — срок не наступил	
6	70	22	ЗАО "Металлист"	46-47	60 000	64 000				11 520	75 520				21	75 520
7	33	23	Фирма "Победа"	январь	январь		10 000			1800	11 800				24	11 800
8	42	24	ООО "Трансгенство"			18 000	7900			4562	30 562				сальдо — срок не наступил	
Итого поступило						153 000	79 200	10 000		43 596	278 798					
Сторно материалов в пути на начало месяца						7000										
Материалов в пути на конец месяца																
Всего для записи в Главную книгу						146 000	79 200	10 000		43 596	278 798		8000			174 640

Карточка № 345
учета материалов

Организация ЗАО «Берилл»

Структурное подразделение «Служба Планс»

Коды	
Формы по ОК7Д	0319006
по ОКПО	
Дата составления	29 03 11

Структурное подразделение	Дата	Склад	Место хранения	Материал	Сорт	Профиль	Размер	Нормативный номер	Единица измерения	Цена, руб. коп.	Норма расхода	Срок годности	Поставщик
«Служба Планс»	17.10	3	5	12	АВ0-33	-	1,6	188123	шт.	153	1000	-	ООО «Далмат»

Дополнительный материал (металл, пластик)					
Наименование	Вид	Нормативный номер	Единица измерения	Количество (масса)	Номер паспорта
1	2	3	4	5	6
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-

Наименование материала ткань порлодаччал

Дата записи		От чего получено или кому отпущено		Учитывать операции		Примечание		Подпись, дата	
Документ	по	на	на	работ, услуг	на	на	на	на	на
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
50.02.11	233	1	на ООО «Далмат»	-	3000	-	5000	20.03.11	-
21.02.11	349	2	на ООО «Далмат»	наклад. бл.	-	120	6000	21.03.11	-

Карточка записи _____

20 г.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

.....

8.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса организация, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг), что в конечном итоге определяет финансовый результат ее работы.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и продажу.

В себестоимость продукции включаются: затраты труда, средств и предметов труда на производство продукции на предприятии. К ним относятся:

- затраты, непосредственно связанные с производством продукции (работ, услуг), обусловленные технологией и организацией производства; затраты на подготовку и освоение производства;
- расходы по обслуживанию производственного процесса, обеспечению нормальных условий труда и технике безопасности; расходы по управлению произ-

водством; расходы по набору рабочей силы, по подготовке и переподготовке кадров;

- расходы, связанные со сбытом продукции: упаковкой, хранением, погрузкой, транспортировкой; расходы на рекламу, включая участие в выставках, оплата услуг посреднических организаций и др.

Часть расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), нормируется для целей налогообложения (например, расходы на рекламу, представительские расходы). В себестоимость включают полную сумму таких расходов, но при расчете налогооблагаемой прибыли к ее фактически полученной величине прибавляют расходы, произведенные организацией сверх норм.

В себестоимость также включаются потери от брака, потери от простоев, недостачи и потери материальных ценностей в пределах норм естественной убыли.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, относимые на счет прибылей и убытков: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы и др.

Основными нормативными документами, определяющими организацию учета производственных издержек, являются ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль», гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Глава 25 НК и ПБУ 18/02 дают право организации определить состав и объем затрат на производство, формирующих себестоимость продукции и прямо влияющих на финансовый результат его деятельности.

Правильная организация учета затрат на производство продукции обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием организацией находящихся в ее распоряжении основных производственных средств, производственных запасов и других ресурсов.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции;
- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;
- исчисление (калькулирование) фактической себестоимости продукции;
- контроль за экономным использованием сырья, материальных и трудовых ресурсов;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции;
- предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений.

8.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

В соответствии с задачами и в целях выполнения управленческих и контрольных функций учет затрат на производство осуществляется в нескольких разрезах.

По месту их возникновения (производствам, цехам, участкам) и **по характеру производства** (основное, вспомогательное).

Основное производство — то, в котором осуществляется непосредственно процесс производства продукции, выполняются работы, оказываются услуги, предназначенные для продажи.

Под вспомогательными производствами понимают производства, которые не связаны непосредственно с производством основной продукции, а обслуживают его.

По видам расходов затраты группируют:

- по элементам затрат;
- по статьям затрат (калькуляции).

Затраты организации на производство продукции складываются из следующих элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- начисления страховых взносов во внебюджетные фонды;
- амортизация основных средств (фондов);
- прочие затраты (телефонные, командировочные и др.).

Группировка *затрат по экономическим элементам* показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Затраты по экономическим элементам сгруппированы на соответствующих балансовых счетах: счет 10 «Материалы», счет 70 «Расходы по оплате труда» и т. д.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются *по статьям калькуляции*. На промышленных предприятиях установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, которую можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальное страхование и обеспечение;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;

- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;

Итого: производственная себестоимость.

- 12) расходы на продажу;
-

Всего: полная себестоимость.

Затраты по первым одиннадцати статьям образуют *производственную себестоимость*. Для определения полной себестоимости продукции к производственной себестоимости прибавляют расходы на продажу продукции. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции. Поэтому данные статьи называются калькуляционными.

По способу включения в себестоимость затраты подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

Прямые затраты — это те, которые на основании первичных документов можно прямо и непосредственно отнести на затраты определенного вида продукции (материалы, заработная плата рабочих, потери от брака и др.).

Накладные или косвенные — одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции (освещение, отопление, работа оборудования и т. д.). Их включают в затраты при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

В зависимости от объема производства различают переменные и условно-постоянные затраты.

Переменные — это такие затраты, которые находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства. К ним относят затраты на материалы и оплату труда.

Условно-постоянными считаются затраты, величина которых не находится в прямой зависимости от объема производства. К ним относят расходы на освещение, отопление помещений, заработную плату производственного персонала, амортизационные отчисления.

В зависимости от периодичности возникновения расходы делятся на текущие и единовременные. К *текущим* относятся расходы, имеющие частую периодичность осуществления, например, расход сырья и материалов. К *единовременным* (однократным) относят расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Четкое разделение затрат производства на текущие и единовременные имеет большое значение для правильного ежемесячного расчета себестоимости продукции.

По участию в процессе производства затраты классифицируют на производственные и расходы на продажу.

Расходы организации, в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации», в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Для целей налогообложения затрат, в соответствии со ст. 252 НК РФ, расходы группируются на расходы, связанные с производством и продажей, и прочие расходы.

8.3. СИСТЕМА СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Для учета затрат на производство планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- 20 «Основное производство»,
- 23 «Вспомогательные производства»,
- 25 «Общепроизводственные расходы»,
- 26 «Общехозяйственные расходы»,
- 28 «Брак в производстве»,
- 97 «Расходы будущих периодов»,
- 96 «Резервы предстоящих расходов».

Для обеспечения учета затрат производства по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируют по видам изготавливаемой продукции на счете 20. Счет по отношению к балансу — активный, сальдовый, по назначению — калькуляционный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов.

Счет 20 «Основное производство»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
1	2	3	4
	Сальдо — фактическая себестоимость незавершенного производства	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10
10	Отпущено сырья и материалов на изготовление продукции по учетным ценам	Фактическая себестоимость окончательного брака продукции	28
10 16	Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость продукции	Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад	43
02 70 96	Амортизация основных средств Расходы на оплату труда работников, занятых выпуском продукции Резерв на оплату отпусков	Фактическая себестоимость выполненных работ (оказанных услуг)	90
69 97	Взносы во внебюджетные фонды Расходы на освоение новых видов продукции и производства		

Окончание табл.

1	2	3	4
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования		
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы		
28	Потери от брака продукции		
	Итого фактические затраты отчетного месяца		

Для определения себестоимости продукции и услуг вспомогательных производств используют счет 23 «Вспомогательные производства». По назначению, экономическому содержанию и по отношению к балансу этот счет соответствует счету 20 «Основное производство».

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
	С — фактическая себестоимость незавершенного производства инструментальных и ремонтных цехов	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10
10	Стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей вспомогательным производствам по учетным ценам	Фактическая себестоимость окончательного брака	28

Окончание табл.

Кредит счетов	Дebet	Кредит	Дебет счетов
70, 69	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочим вспомога- тельных производств	Плановая стоимость встречных услуг, оказанных цехам вспомогательных производств	23
96	Резерв на оплату отпусков		
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	Фактическая себестоимость услуг, оказанных основным потребителям, фактическая себестоимость оказанных услуг на сторону	
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы на работы (ремонтные)		
28	Потери от брака продукции		
	Итого затрат на выполненные работы отчетного месяца		

Для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость отчетного периода, используется счет 97 «Расходы будущих периодов». К ним относят расходы по освоению новых видов продукции и др. Счет активный, сальдовый, по назначению — отчетно-распределительный, по экономическому содержанию характеризует состояние хозяйственных процессов.

Счет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — сумма расходов, произведенных, но не включенных в себестои- мость продукции	Списание ранее произве- денных расходов на себестоимость продукции отчетного месяца, к которому они относятся	20, 26

Окончание табл.

1	2	3	4
51	Расходы, оплаченные с расчетного счета, но не относящиеся к себестоимости продукции отчетного периода		
51	Арендная плата за несколько месяцев вперед		
10, 02, 70, 69, 96	Расходы текущего месяца по освоению новых видов продукции (опытных образцов)		

Производственная необходимость в части регулирования себестоимости продукции требует создания на предприятии резервов для предстоящих расходов (например, резерв на оплату отпусков рабочим). Для этих целей используют отчетно-распределительный счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Счет пассивный, характеризует состояние хозяйственных процессов.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
70	Сумма отпускных, начисленных рабочим всех производств и цехов	С — сумма неиспользованного резерва по назначению (на отпуск рабочим)	
		Образование резерва в текущем месяце на оплату отпусков рабочим всех производств и цехов	20, 25, 23

Учет затрат на исправление брака и средств, затраченных на окончательный брак, ведут на калькуляционном счете 28 «Брак в производстве». Счет активный, сальдо не имеет, в балансе не отражается.

Счет 28 «Брак в производстве»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
	С — нет		
10	Учетная стоимость товарно-материальных ценностей, израсходованных на исправление брака продукции	Оприходовано лома и отходов от списания окончательного брака	10
70, 69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих за исправление брака продукции	Списано расходов на виновников окончательного брака	73/2
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, списание на исправление брака продукции	Списано (отнесено) расходов на виновников брака — поставщиков материалов	60
25	Общепроизводственные расходы, списанные на исправление брака продукции	Списываются потери от брака на выпущенную готовую продукцию и выполненные работы	20, 23
20, 23	Списывается фактическая себестоимость окончательного брака		

Учет расходов по управлению и обслуживанию производств ведут на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

На счете 25 отражаются затраты цеха, на счете 26 учитывают расходы по управлению предприятием. Счета 25 и 26 активные, сальдо не имеют, в балансе не отражаются. Затраты, отнесенные в течение месяца на эти счета, в конце месяца распределяются между видами продукции пропорционально принятой базе распределения.

**Счет 25, субсчет 1 «Расходы по содержанию
и эксплуатации машин и оборудования»**

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание машин и оборудования	Списание части затрат на исправление брака продукции	28
70, 69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих по наладке и обслуживанию оборудования	Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательных производств и их распределение между видами работ и изделиями (заказами)	20, 23
60	Услуги, полученные со стороны на содержание оборудования и рабочих мест (энергия, сжатый воздух и т.п.)		
02	Амортизация оборудования и внутрицехового транспорта		
23	Услуги вспомогательных производств		

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений, цехов и т.п.	Списание части затрат на исправление брака продукции	28

Окончание табл.

1	2	3	4
70, 69	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих цеха по охране труда и прочим работам	Списание остальной части затрат на продукцию основного или вспомогательных производств и их распределение между видами работ и изделиями (заказами)	20, 23
70, 69, 96	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала цеха		
02	Амортизация прочих основных средств цеха		
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, цеха		
71	Расходы из подотчетных сумм на содержание зданий, сооружений, цеха, охраны труда и технику безопасности		

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счетов	Дебет	Кредит	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений заводоуправления, лабораторий	Списание части затрат на работы, выполненные цехами вспомогательных производств на сторону	23
70, 69	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала цеха	Списание остальной части затрат на продукцию основного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказами)	20
05	Амортизация НМА		

1	2	3	4
02	Амортизация прочих основных средств заводууправления	Списание общехозяйственных расходов на продажу	90
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, лабораторий		
71	Расходы на командировки, почтовые расходы		

Система производственных счетов позволяет сгруппировать затраты и вести их учет в следующей последовательности:

- отражаются элементы затрат за месяц на дебете производственных счетов (материалы, заработная плата, амортизация и т. д.);
- списываются расходы будущих периодов и резервируются предстоящие расходы данного месяца;
- общепроизводственные расходы списываются или распределяются между услугами вспомогательных производств;
- суммируются и распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы основных цехов;
- определяются потери от брака и включаются в себестоимость продукции;
- определяется себестоимость незавершенного производства, основного производства и выпущенной продукции.

8.4. ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Особо важное значение имеют правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета — база сведений или необходимая информа-

ция для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

Данные аналитического учета используются при составлении внутренней отчетности, строящейся на информации о видах, количестве, единицах измерения, цехах-изготовителях, статьях затрат выпускаемой продукции. Аналитический учет ведут в развитие всех синтетических счетов по учету затрат на производство.

По счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки (ведомости) аналитического учета производства.

Аналитический учет в развитие синтетического счета 20 «Основное производство» должен обеспечить группировку информации по остаткам незавершенного производства на начало и конец месяца, по затратам за отчетный месяц, по суммам, списанным в виде затрат на окончательный брак, на себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. При цеховой структуре управления, аналитический учет затрат необходимо организовать в разрезе каждого цеха по статьям расходов.

Аналитический учет общехозяйственных расходов (счет 26) и других расходов (счет 96 «Резервы предстоящих расходов», счет 97 «Расходы будущих периодов») ведут по статьям смет расходов, по местам возникновения затрат.

Регистрация хозяйственных операций, накапливание и группировка информации о них осуществляется в регистрах бухгалтерского учета.

Аналитический учет по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» ведут в карточках учета производства.

На основе первичных документов, фиксирующих операции по отнесению затрат на производство (требований,

лимитно-заборных карт, нарядов на выполнение работ и др.), составляются разработочные таблицы распределения расхода материалов, транспортно-заготовительных расходов, возвратных отходов, начисленной заработной платы, отчислений на заработную плату, справки-расчеты бухгалтерии и распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов.

Информация, рассчитанная в разработочных таблицах, заносится в карточки учета производства.

Карточка учета производства

Предприятие		Год	Месяц	Наименование изделия	Калькуляционная единица	Количество выпуска
Статьи калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца	Затраты за отчетный месяц (дебет)	На недостачу незавершенного производства	На окончательный брак	На товарный выпуск	Незавершенное производство на конец месяца
Материалы:						
Цех 1	70 000	430 000			450 000	50 000
Цех 2	30 000	270 000		2000	278 000	20 000
ИТОГО	100 000	700 000		2000	728 000	70 000

При цеховой структуре управления производством каждая статья калькуляции в карточке подразделяется по цехам.

При нормативном методе учета затрат указанные показатели расшифровываются по нормам, отклонениям от норм, изменениям норм.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» организуется в ведомости № 12 «Затраты цеха». Это регистр аналитического и синтетического учета. Он открывается ежемесячно по каждому цеху в отдельности для учета затрат в синтетическом разрезе по дебету счетов 20, 23, 28 и в аналитическом разрезе по счету 25 с кредита корреспондирующих счетов. Данные аналитического

учета представляют собой статьи затрат. Так, в счет 25/1 включены статьи: амортизация оборудования и транспортных средств, эксплуатация оборудования, текущий ремонт оборудования и транспортных средств и пр.

По приведенным выше статьям планируются затраты, а значит, и организуется бухгалтерский учет. Ведомость № 12 имеет шахматную форму графления, в которую записываются суммы хозяйственных операций по счетам с разработочных таблиц № 1, 6, 9. Преимущества ведомости № 12 — наличие показателей: «Итоги за месяц», «По смете за месяц», «Фактически с начала года». Сопоставление этих показателей дает возможность выявить резервы для снижения себестоимости продукции, бороться с перерасходами. Данные «Фактически с начала года» используются для анализа расходов по управлению и обслуживанию производств. Аналитический учет общехозяйственных расходов осуществляется в ведомости № 15 точно в таком же порядке, как и по счету 25 в ведомости № 12.

Ведомость № 15 открывается ежемесячно и заполняется на основании тех же разработочных таблиц, что и ведомость № 12.

В ведомости № 15 ведется аналитический учет по счетам 96 и 97. Обороты по дебету и кредиту счетов 96 и 97 в ведомости № 15 определяются не только за месяц, но и с начала года. Кроме того, эти счета имеют сальдо как на начало года, так и на каждый отчетный период, что также фиксируется в ведомости № 15.

Синтетический учет производственных затрат по цехам и общехозяйственных ограничивается показателями ведомостей № 12 и 15, а по предприятию в целом используется журнал-ордер № 10.

Окончательная сумма оборотов по кредиту производственных счетов ежемесячно рассчитывается в журнале-ордере № 10/1.

8.5. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

8.5.1. Калькулирование себестоимости

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования измеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для реализации, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

В зависимости от целей калькулирования различают следующие виды калькуляций: плановую, сметную и фактическую. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм или смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и продажу продукции и используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта.

Производственный учет, являясь частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, связанных с производственными затратами. Информация, собранная в системе производственного учета, является базой для расчета себестоимости единицы продукции.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно подразделить условно на 3 этапа:

1. Исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом.
2. Определение фактической себестоимости по каждому виду продукции.
3. Определение себестоимости единицы продукции, выполненной работы.

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым процессом при управлении производством. Содержащаяся в современных системах калькулирования информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизацию ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии;
- оценку качества работы управленческого персонала.

Метод калькулирования предполагает систему производственного учета, при котором определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции.

В зависимости от организации и технологии производства, вида и ассортимента производимой продукции,

применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции:

- нормативный;
- позаказный;
- попередельный;
- попроцессный (простой).

8.5.2. Позаказный метод учета

Его применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах. При этом методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции.

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции в карточке учета производства.

Учет прямых затрат по заказу ведут на основании первичных документов, отражающих расход материалов, заработной платы, выработку и т. д. Косвенные (накладные) расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или отрасли спо-

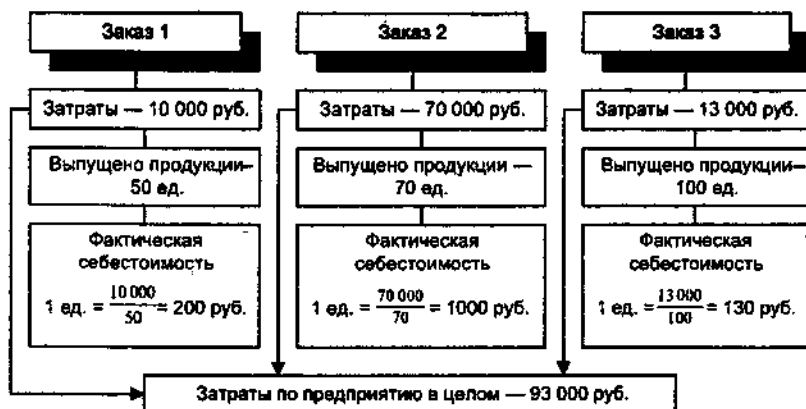


Схема позаказного метода

собам. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, что является существенным недостатком этого метода.

Себестоимость частично выполненного заказа определяют условно, на основании плановой или фактической калькуляции аналогичного изделия, изготовлявшегося ранее, с учетом изменения в его конструкции, технологии, условий производства.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения. Окончание работ по заказу фиксируют в приемо-сдаточной накладной, акте на сдачу выполненных готовых изделий.

Себестоимость одного изделия определяется делением суммы затрат по заказу на количество изготовленных изделий.

8.5.3. Попередельный метод учета затрат на производство

Попередельный метод затрат применяется там, где процесс выпуска готовой продукции состоит из нескольких последовательно технологически законченных переделов, а себестоимость исчисляют по каждому переделу, так как готовой продукцией может быть сам передел (текстильная продукция, черная металлургия и т. д.).

Себестоимость конечного продукта будет составлять сумму затрат всех переделов. Прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела.

Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но

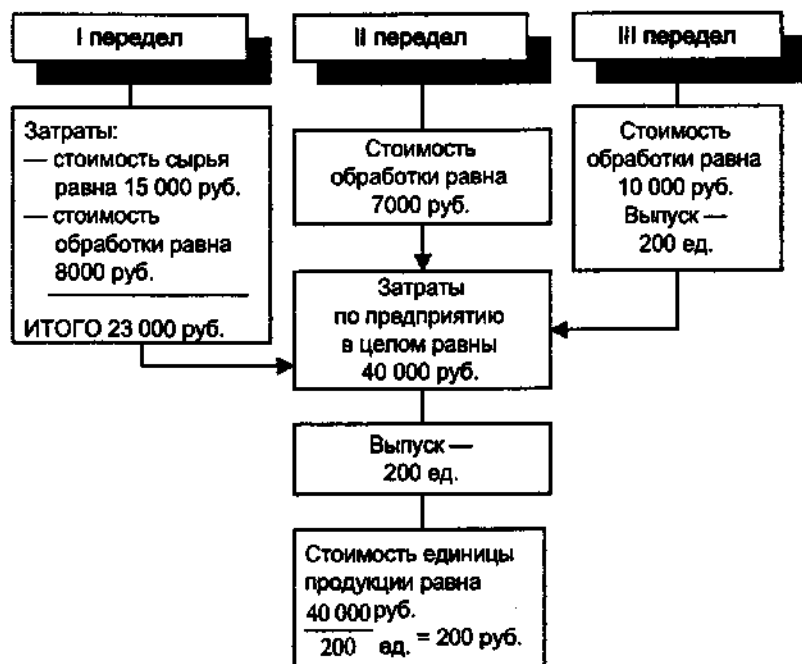


Схема попередельного метода учета затрат на производство

и реализуются на сторону другим предприятиям как покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты.

Пример.

Предприятие имеет 3 передела. Изготовлено 200 изделий. Согласно установленным нормам первому цеху отпущено сырья и материалов на 15 000 руб., затраты на обработку составили 8000 руб.

Вторым переделом израсходовано на обработку 7000 руб., третьим — 10 000 руб. Определить себестоимость по переделам.

$$\text{I передел} = \frac{(15\,000 + 8000) \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 115 \text{ руб.}$$

$$\text{II передел} = \frac{7000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 35 \text{ руб.}$$

$$\text{III передел} = \frac{10\,000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 50 \text{ руб.}$$

ИТОГО 200 руб.

Фактическая себестоимость единицы продукции составит
 $(23\,000 + 7\,000 + 10\,000) : 200 = 200 \text{ (руб.)}$

8.5.4. Нормативный метод учета затрат на производство

Нормативный метод учета затрат на производство применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

На таких производствах отдельные виды затрат учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируют изменение текущих норм в результате организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляциями.

Фактическую себестоимость продукции определяют сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$\Phi_c = H_c \pm O_n \pm I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость; H_c — нормативная себестоимость; O_n — отклонение от текущих норм (экономия или перерасход); I_n — изменение норм (в сторону увеличения или уменьшения).

Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т. д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Положительные отклонения — экономия, достигнутая при раскросе металла, при более полном использовании сырья и материалов с наименьшими отходами, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку.

Отрицательные отклонения — дополнительное использование сырья и материалов сверх установленных норм, увеличение отходов:

$$O_n = H_c \times \text{Индекс отклонения (\%)},$$

$$I_n = H_c \times \text{Индекс изменения (\%)},$$

Сумма отклонений от норм или сумма
изменений норм

$$\text{Индекс (\%)} = \frac{\text{Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска}} \times 100\%.$$

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства.

Учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье, материалы, зарплата).

Нормативный метод учета затрат на производство призван выполнять 2 функции:

- обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно отклонений от норм;
- обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

8.5.5. Попроцессный (простой) метод учета

Этот метод учета затрат применяется на предприятиях с ограниченной номенклатурой и где незавершенное производство отсутствует (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. д.). Прямые и косвенные затраты

производства учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех производственных затрат на количество продукции.

8.6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

Сырье и материалы отпускаются в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие три основных метода: документирование, методы партионного раскроя и инвентарный.

Метод документирования основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и др.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность метода партионного раскроя заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономии или перерасход материалов определяют сопоставлением

фактического количества израсходованного материала с расходом по норме.

В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности и ряде других (в мясной, молочной и пищевой — при производстве консервных банок).

При инвентарном методе по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением изготовленной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении 1-го месяца цехи составляют **отчеты о расходе сырья и материалов**, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости распределения израсходованных сырья и материалов

(разработочные таблицы № 1), где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Списание материалов в производство может происходить по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО). Применяемый предприятием порядок списания расхода материалов на производство должен быть отражен в учетной политике.

8.6.1. Учет отходов

При обработке материалов образуются отходы производства.

К ним относят остатки материалов, которые получились в результате технологической обработки. Отходы, которые могут быть использованы для изготовления продукции или во вспомогательных цехах для хозяйственных нужд, или реализованы, называют возвратными, или ценными. Отходы, которые не представляют никакой ценности и не могут быть использованы, называют безвозвратными. Возвратные отходы уменьшают сумму затрат на производство, поэтому их списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 10 «Материалы». На основании накладных, по которым сданы отходы, составляют группировочную ведомость отходов.

Ведомость отходов
за _____ 20__ г.

Цех	Откуда поступили отходы		Дебет сч.10 «Материалы»
	Кредит счета	Заказ	Сумма (руб.)
01	20 «Основное производство»	Заказ № 101	
		пылесос	540
		прочие	130
	Итого сч. 20		670

8.7. РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ, ПРЕМИЙ, РЕЗЕРВА НА ОТПУСКА И НАЧИСЛЕНИЙ С ОПЛАТЫ ТРУДА

Распределить начисленную заработную плату, премии и т. п. — значит правильно отнести их сумму в дебет производственных счетов, т. е. включить в себестоимость продукции, работ и услуг или использовать прочие источники (резерв на отпуск и т. д.).

В случае невозможности отнесения некоторых видов расходов на оплату труда по прямому признаку, распределение их по видам продукции (заказам) производится пропорционально заработной плате по нормам.

Учитывается начисленная заработная плата по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сдельная заработная плата производственных рабочих записывается по дебету счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» на основании документов (наряды на сдельную работу, маршрутные листы и т. п.) в разрезе заказов (видов) изделий и выполненных работ как прямая статья калькуляции. Если же производственным рабочим начисляется повременная заработная плата, то она распределяется между заказами и видами работ пропорционально сдельной заработной плате (дебет счетов 20 и 23).

Повременная заработная плата начисляется вспомогательным рабочим по наладке оборудования, его смазке, чистке, текущему ремонту, относится в дебет счета 25/1 по статьям затрат.

Заработная плата, начисленная специалистам и служащим цехов, относится в дебет счета 25, а административно-управленческому персоналу и служащим организации — в дебет счета 26 по соответствующим статьям. Единовременные премии, начисленные всем категориям работников за счет прибыли, относят в дебет счета 84 «Нераспределен-

ная прибыль» и кредит счета 70, а включаемые в себестоимость относят в дебет счетов 20, 25/1, 25 и кредит счета 70.

Доплаты, начисленные рабочим за работу в ночное и сверхурочное время, распределяются между заказами и видами работ пропорционально сдельной или повременной заработной плате в дебет счетов 20 и 23. Заработная плата, начисленная рабочим (оплата дополнительных перерывов на кормление ребенка, времени выполнения государственных обязанностей, льготных часов подростков и т. п.), может быть отнесена к прямой статье калькуляции и распределяется между заказами и видами работ пропорционально основной заработной плате (Д-т 20 и 23). Одновременно с распределением заработной платы создается резерв на оплату отпусков рабочим.

Сумма резерва включается в себестоимость продукции, работ и услуг и относится в дебет тех же счетов и статей, на которые отнесена заработная плата рабочих (Д-т 20, 23, 25/1, 25 К-т 96 «Резервы предстоящих расходов»).

Вместе с распределением начисленной заработной платы, премий и образованием резерва на отпуска рассчитываются суммы страховых взносов во внебюджетные фонды. Суммы страховых взносов включаются в себестоимость продукции, работ и услуг и относятся в дебет тех же счетов и статей, что и начисленная заработная плата. Таким образом, образуется задолженность предприятия во внебюджетные фонды. В учете делаются записи: Д-т 20, 25, 26 и др. К-т 69.

Распределение заработной платы и прочих перечисленных затрат производят в разработочной таблице № 1, которую заполняют на основании первичных документов по учету труда и заработной платы. Затем на ее основе производят записи в ведомости № 12 по начислению заработной платы по цехам (Д-т 20, 23, 25, 28), № 15 (Д-т 26, 97, 44, 96), журнале-ордере № 10/1 (Д-т 69 и 84) и в ведомости

учета производства по группам и видам изделий (К-т 70, 69, 96).

8.8. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Порядок формирования и учета резервов (оценочных обязательств) регулируется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 г. № 186н) и ПБУ 8/2010 организации могут создавать резервы (оценочные обязательства) на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату вознаграждений по итогам года;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Для отражения операций по учету таких резервов (оценочных обязательств) используется пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Наиболее распространенным является резервирование заработной платы за время очередных отпусков, так как обычно отпуска предоставляются в течение года неравномерно, что приводит к искажению себестоимости продукции, работ, услуг.

Резерв на оплату отпусков должны формировать все организации за исключением субъектов малого предпринимательства, не являющихся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг.

Формирование резерва на оплату отпусков осуществляется следующим образом:

1. Оценочное обязательство в виде резерва определяется на последний день квартала (месяца).
2. Основная сумма резерва рассчитывается путем умножения среднедневного заработка по организации на

количество неиспользованных всеми сотрудниками дней на конец квартала (месяца).

3. Сумма резерва увеличивается на сумму страховых взносов до того момента, пока средняя зарплата на одного работника организации, начисленная нарастающим итогом с начала года, не достигнет уровня, при котором взносы не начисляются (в 2013 г. — 573 000 руб.).

Зарезервированные суммы резерва (оценочные обязательства) отражают по кредиту счета 96, субсчет «Резерв на оплату отпусков» в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная заработная плата.

Д-т 20, 23, 25, 26, 44 К-т 96.

Использование резерва на оплату отпусков отражают записью: Д-т 96 К-т 70, 69.

Величину оценочных обязательств в виде резерва на оплату отпусков необходимо периодически уточнять (как минимум ежеквартально).

Если в результате переоценки обязательств оказалось, что остатка неиспользованного резерва не достаточно, чтобы рассчитаться с персоналом по отпускным, тогда делают дополнительные бухгалтерские записи на сумму пополнения резерва для каждой категории работников:

Д-т 20 К-т 96, Д-т 25 К-т 96,
Д-т 26 К-т 96.

Если оценочное обязательство оказалось в избытке, тогда излишки резерва списывают на прочие доходы:

Д-т 96 К-т 91.

Процент ежемесячных отчислений в резерв =
= (Предполагаемая сумма отпускных за год с учетом страховых взносов / Предполагаемая годовая сумма расходов на оплату труда персонала организации с учетом страховых взносов × 100).

Сумма ежемесячных отчислений в резерв определяется ежемесячно по формуле:

Сумма фактических расходов на оплату труда
за месяц с учетом страховых взносов $\times$
 $\times$ Процент ежемесячных отчислений в резерв.

Синтетический учет по счету 96 ведут в журнале-ордере № 10 в корреспонденции:

Д-т 20 К-т 96, Д-т 25 К-т 96,
Д-т 26 К-т 96.

Пример.

В учетной политике для целей бухучета ООО «Дон» на 2013 г. прописало, что оценочное обязательство в виде резерва на оплату отпусков работников определяется на конец каждого квартала по категориям работников исходя из количества неиспользованных дней отпуска, среднедневного заработка и среднего числа дней в месяце (29,4). В январе среднесписочное число работников 110 чел., месячный ФОТ — 2750 руб.

На 1 января 2013 г. величина оценочного обязательства (сальдо кредитовое на счете 96) была нулевой.

ООО «Дон» уплачивает страховые взносы во внебюджетные фонды по ставке 30% и на обязательное страхование от несчастных случаев по ставке 0,2%.

1. Среднедневная зарплата сотрудников равен 850,34 руб. (2 750 000 руб. : 110 чел. : 29,4 дн.).

2. Величина резерва на оплату отпусков по состоянию на 31 марта 2013 г. составила 590 986,3 руб. (850,34 руб. $\times$ 695 дн.).

3. Определяем, не превышает ли средний заработок на одного сотрудника, начисленный нарастающим итогом с 1 января по 31 марта 2013 г., лимит в 568 000 руб.

2 750 000 руб. $\times$ 3 мес. : 110 чел = 75 000 руб.

4. Сумма страховых взносов равна 178 478 руб. (590 986,3 $\times$ $\times$ 30,2%).

5. Итоговая величина резерва на оплату отпусков на 31 марта 2013 г. — 769 464,3 руб. (590 986,3 руб. + 178 478 руб.)

В бухгалтерском учете отчисления в резерв по категориям работников будут отражены записями:

Д-т 20 К-т 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков» (аналитический счет «Работники основного производства») —

— 465 000 руб. (769 464,3 руб. $\times$ 420 дн : 695 дн.);

Д-т 25 К-т 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков» (аналитический счет «Работники, занятые в процессе обслуживания производства») —

— 149 464,25 руб. (769 464,3 руб. $\times$ 135 дн. : 695 дн.);

Д-т 20 К-т 96 субсчет «Резерв на оплату отпусков» (аналитический счет «Управленческий персонал») —

— 155 000 руб. (769 464,3 $\times$ 140 дн. : 695 дн.).

8.9. УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т. п.

К вспомогательным производствам относят энергетические, транспортные хозяйства, ремонтно-механические, ремонтно-строительные мастерские, компрессорный, инструментальный цех, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств ведут на активном счете 23 «Вспомогательные производства». В дебет счета 23 в течение месяца относят все затраты вспомогательных производств с кредита материальных и расчетных счетов в корреспонденции: Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 25 и др.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют между потребителями услуг пропорционально количеству потребленных услуг в соответствующих единицах измерения (1 кВт $\times$ ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м³ сжатого воздуха, 1 м³ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля и др.) в корреспонденции:

Д-т 25, 26, 29 К-т 23.

Различают простые и сложные вспомогательные производства. Простые имеют однопериодный технологический цикл и выпускают однородную продукцию (энергоцех, компрессорный и парокотельный цехи и др.). Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции.

Сложные вспомогательные производства — инструментальный, ремонтный, транспортный цехи — выполняют различные виды работ, оказывают услуги, прошедшие множество технологических операций. Расчет фактической себестоимости в этом случае производится по каждому виду работ и продукции в отдельности по заказам и статьям калькуляции.

Выпуск продукции, выполненные работы и услуги вспомогательных производств оформляют следующими документами:

- накладными — количество изготовленных и сданных на склад инструментов;
- акты приема-сдачи отремонтированных объектов;
- путевые листы — объем перевозок транспортного цеха;
- справки главного механика, главного технолога — объем работ и услуг, выполненных простым производством.

Услуги, оказанные вспомогательными цехами друг другу, называются *встречными*. Встречные услуги оцениваются в учете по плановой цеховой себестоимости. Услуги, оказанные основным потребителям (заводоуправление и цехи основного производства), оцениваются по фактической цеховой себестоимости.

Распределение услуг вспомогательных производств между потребителями производят в разработочной таблице № 9. В ней указывают количественные данные по оказанию услуг, исчисляют себестоимость единицы услуги и сумму фактической себестоимости услуг.

Аналитический учет затрат вспомогательных производств организуется:

- в разрезе калькулируемых объектов — в карточках учета производства;
- по цехам — в ведомости № 12.

Синтетический учет затрат вспомогательных производств ведут в журнале-ордере № 10 по данным ведомости № 12.

Пример.

На основании хозяйственных операций составить бухгалтерские проводки и распределить затраты парокотельной между потребителями пара.

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденции счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Израсходовано топлива в парокотельной станкоинструментального завода на выработку пара	10 510	23	10/3
2	Начислена зарплата рабочим парокотельной	15 000	23	70
3	Произведены начисления во внебюджетные фонды от начисленной зарплаты	4500	23	69
4	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков рабочих парокотельной в размере 5% от начисленной зарплаты и страховых взносов	975	23	96
5	Определить фактическую себестоимость 1 т пара, если в отчетном месяце выработано 2500 т пара			

Окончание табл.

1	2	3	4	5
6	Списать затраты парокотельной, если известно, что пар используется на отопление: цехов основного производства 2000 т здания заводоуправления 500 т	24 788 6197	25 26	23 23

1. Фактическая себестоимость 1 т пара равна:
 $30\,985 \text{ руб.} : 2500 \text{ т} = 12,394 \text{ руб.}$
2. Списываем затраты парокотельной на потребителей:
 - отопление цеха:
 $12,406 \text{ руб.} \times 2000 \text{ т} = 24\,788 \text{ руб.};$
 - отопление офиса:
 $12,406 \text{ руб.} \times 500 \text{ т} = 6197 \text{ руб.}$

сч. 23 «Вспомогательные производства»

Д-т	К-т
10 510	24 788
15 000	6197
4500	
975	
Об. 30 985	Об. 30 985
=	=

8.10. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБСЛУЖИВАНИЮ ПРОИЗВОДСТВА И УПРАВЛЕНИЯ

К расходам по обслуживанию производства и управления относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

8.10.1. Учет и распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования

К таким расходам относятся:

- заработная плата рабочих по обслуживанию оборудования;
- страховые взносы во внебюджетные фонды;
- текущий ремонт оборудования;
- эксплуатация оборудования (стоимость смазочных и обтирочных материалов, стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, услуги вспомогательных производств);
- амортизация оборудования;
- прочие.

Учет таких расходов ведут на собирательно-распределительном счете 25 «Учет общепроизводственных расчетов», субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». По дебету этого счета в течение месяца отражают перечисленные расходы с кредита материальных, расчетных счетов, амортизации основных средств в корреспонденции: Д-т 25/1 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60.

По кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета 20, 23:

Д-т 20, 23 К-т 25/1.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования относят к условно-переменным, поэтому они не зависят от объема производства продукции.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам. При отсутствии сметных ставок расходы распределяют пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Сметную ставку исчисляют путем умножения суммы сметных расходов за один час работы оборудования на количество машино-часов работы оборудования.

Аналитический учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования ведут по каждому цеху в отдельности в *ведомости учета затрат цеха № 12*. Заполняют ее на основании разработочных таблиц № 1 распределения материалов и заработной платы, разработочной таблицы № 6 «Расчет амортизации основных средств» и др.

Пример.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в отчетном месяце составили 15 000 руб. На предприятии выпускают 2 вида изделий (изд. А и изд. Б).

В конце месяца списываются расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и распределяются по видам продукции пропорционально сметным ставкам:

Виды продукции	Нормативная заработная плата производственных рабочих	Сметная ставка расходов в процентах к заработной плате	Сметная ставка (руб.)
изд. А	10 000	30%	3000
изд. Б	20 000	35%	7000

Коэффициент распределения указанных расходов:

$$K = 15\,000 : (3000 + 7000) = 1,5.$$

Определяем суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, относящиеся на:

изд. А — 3000 руб. $\times$ 1,5 = 4500 руб. Д-т 20 К-т 25/1,

изд. Б — 7000 руб. $\times$ 1,5 = 10 500 руб. Д-т 20 К-т 25/1.

8.10.2. Учет и распределение общепроизводственных расходов

Если на предприятии принята цеховая структура управления производством, то для учета прочих расходов цеха (общепроизводственных расходов) используют активный собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы».

На счете 25 учитывают следующие расходы:

- заработную плату специалистов, служащих и МОП цеха;

- страховые взносы во внебюджетные фонды с оплаты труда;
- содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря цехов;
- амортизацию зданий цехов;
- обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности в цехах;
- прочие (расходы на содержание цеховых лабораторий, расходы на рационализаторство и др.);
- потери от простоев.

В течение месяца в дебет счета 25 относят расходы цеха с кредита материальных, расчетных и прочих счетов в корреспонденции: Д-т 25 К-т 10, 70, 69, 71, 60.

В конце месяца общепроизводственные расходы по каждому цеху полностью включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательных производств (Д-т 20, 23 К-т 25) и распределяют между видами изготавливаемой продукции пропорционально принятой базе распределения (например, основной заработной плате производственных рабочих).

Пример.

Общепроизводственные расходы составили в отчетном месяце 75 000 руб. На предприятии выпускается 2 вида изделий: А и Б. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 100 000 руб.,

по изд. Б — 150 000 руб.

Списать на себестоимость изделий и распределить между видами продукции общепроизводственные расходы пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Решение:

1. Определяем коэффициент распределения:

$K = 75\,000 \text{ руб.} : (100\,000 \text{ руб.} + 150\,000 \text{ руб.}) = 0,3.$

2. Распределяем общепроизводственные расходы между изделием А и Б:

изд. А — $100\,000 \text{ руб.} \times 0,3 = 30\,000 \text{ руб.}$ Д-т 20 К-т 25,

изд. Б — $150\,000 \text{ руб.} \times 0,3 = 45\,000 \text{ руб.}$ Д-т 20 К-т 25.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут в ведомости № 12 в разрезе статей затрат.

Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 10 на основании данных ведомости № 12.

8.10.3. Учет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы — расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом.

К общехозяйственным расходам относят:

1. Расходы на управление организацией:

- заработная плата аппарата управления;
- командировочные расходы;
- представительские расходы;
- содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны;
- страховые взносы во внебюджетные фонды.

2. Прочие расходы:

- почтово-телефонные, телеграфные, типографские;
- расходы на содержание оргтехники;
- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей, бланков учета, периодических изданий, переплетные работы;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- расходы на содержание и ремонт зданий офиса (отопление, освещение);
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- расходы по подготовке кадров;
- проведение опытов, испытаний и др.

Учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По дебету счета 26 в течение месяца отражаются все расходы, относимые в состав общехозяйственных, с кредита различных счетов:

Д-т 26 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60, 76.

В конце месяца собранные общехозяйственные расходы подлежат полностью списанию на счет 20 и 23 и распределению между видами продукции, как правило, пропорционально принятой базе распределения:

Д-т 20, 23 К-т 26.

Остатка по счету 26 на конец месяца нет.

Пример.

Общехозяйственные расходы за месяц составили 99 750 руб. На предприятии выпускаются три вида продукции А, В, С. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 300 000 руб.;

по изд. В — 250 000 руб.;

по изд. С — 500 000 руб.

Распределить общехозяйственные расходы между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих и списать на себестоимость изделий.

Решение:

1. Коэффициент распределения равен:

$$99\,750 : (300\,000 + 250\,000 + 500\,000) = 0,095.$$

2. Распределяем расходы между видами продукции:

$$\text{изд. А} — 300\,000 \times 0,095 = 28\,500 \quad \text{Д-т 20 К-т 26};$$

$$\text{изд. В} — 250\,000 \times 0,095 = 23\,750 \quad \text{Д-т 20 К-т 26};$$

$$\text{изд. С} — 500\,000 \times 0,095 = 47\,500 \quad \text{Д-т 20 К-т 26}.$$

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости № 15 в разрезе статей затрат и заполняют на основании первичных документов и разработочных таблиц № 1, 6, 9, листов-расшифровок по прочим расходам.

Объем общехозяйственных расходов не связан с объемом производства и в практике международных стандартов по бухгалтерскому учету их называют «некалькулируемые». Поэтому их могут относить, в отличие от всех

прямых и косвенных (общепроизводственных) расходов, не только на производственные счета, но и сразу на счет 90 «Продажи», т. е. на уменьшение доходов от продажи в корреспонденции:

Д-т 90 К-т 26.

Применение такого метода списания общехозяйственных расходов целесообразно в организациях, осуществляющих производство и реализацию достаточно большой номенклатуры, что позволяет упростить учетный процесс по распределению общехозяйственных расходов.

Способ списания общехозяйственных расходов предприятие выбирает при формировании учетной политики на предстоящий год.

8.10.4. Учет представительских расходов

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, по проведению деловых встреч с партнерами по бизнесу.

К представительским расходам относят затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда) представителей;
- по транспортному обеспечению участников, посещение ими культурно-зрелищных мероприятий;
- по буфетному обслуживанию во время переговоров.

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах утвержденных Советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), не должны превышать предельных размеров, исчисляемых по нормативам.

Согласно гл. 25 НК РФ, норма для исчисления представительских расходов должна составлять 4% от расходов на оплату труда за отчетный период.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи, приглашенные лица, величина расходов.

Оправдательными документами могут служить договоры со сторонними организациями на предоставление соответствующего рода работ, платежные поручения, чеки ККМ и др.

Представительские расходы в бухгалтерском учете предприятия отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции:

Д-т 26 К-т 50, 71, 10, 70, 69.

Сумма представительских расходов включается в себестоимость продукции без НДС.

Весь НДС по представительским расходам относят на счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», но возмещают из бюджета только ту часть налога, которая соответствует нормативной величине представительских расходов.

НДС по сверхнормативным расходам списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом сумма НДС по сверхнормативным расходам не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Бухгалтерские проводки:

- Д-т 26 К-т 76 — отражены представительские расходы, понесенные предприятием;
- Д-т 19 К-т 76 — учтен НДС по представительским расходам;
- Д-т 76 К-т 51 (50) — оплачены расходы;
- Д-т 68 К-т 19 — зачтен НДС, соответствующий нормативным представительским расходам;
- Д-т 91 К-т 19 — списан НДС по сверхнормативным представительским расходам;
- Д-т 90 К-т 26 — списаны представительские расходы на себестоимость продаж.

Пример 1.

В июле ЗАО «Альфа» принимало делегацию ООО «Вета».

Расходы ЗАО «Альфа» составили:

— буфетное обслуживание — 1180 руб., включая НДС — 180 руб.;

— посещение театра — 500 руб., НДС не облагается;

— транспортное обслуживание делегации — 590 руб., включая НДС — 90 руб.

Бухгалтер ЗАО «Альфа» составила акт об отнесении затрат представительских расходов.

Утверждаю:

Директор ЗАО «Альфа» Малевич В.П.

23 июля 20 __ г.

АКТ

об отнесении затрат к представительским

Для приема делегации ООО «Вета» были произведены расходы:

Наименование расходов	Дата осуществления	Сумма, руб., (включая НДС)	Перечень подтверждающих документов
1. Транспортные расходы	19.07.13	413	Счет № 67 от 19.07.20__ г. от транспортной компании ООО «Аэротранс» с приложением путевых листов на сумму 413 руб.
2. Буфетное обслуживание	22.07.13	1180	Накладная № 0015 на сумму 1180 руб. от 22.07.20__ г. от ЗАО «Ланч-сервис»
3. Транспортные расходы	22.07.13	177	Счет № 70 от 19.07.20__ г. от транспортной компании ООО «Аэротранс» с приложением путевых листов на сумму 177 руб.
4. Посещение театра	22.07.13	500	Билеты в театр от 22.07.20__ г.
ИТОГО		1857	

Ответственный — Ф.И.О.____ Главный бухгалтер — Ф.И.О.____
 Финансовый директор — Ф.И.О._____.

Пример 2.

В первом полугодии ООО «Каскад» понесло расходы по транспортному обслуживанию делегации, прибывшей для ведения переговоров. Транспортные услуги составили 35 400 руб., включая НДС — 5400 руб. Расходы по оплате труда сотрудников ООО «Каскад» составили 300 000 руб.

Нормативная величина представительских расходов за первое полугодие составляет: $300\,000 \text{ руб.} \times 4\% = 12\,000 \text{ руб.}$

Сумма НДС, соответствующая нормативной величине представительских расходов, равна: $12\,000 \text{ руб.} \times 18\% = 2160 \text{ руб.}$

Бухгалтерские записи:

Д-т 26 К-т 76 — 30 000 руб. — отражены транспортные услуги;

Д-т 19 К-т 76 — 5400 руб. — НДС по оказанным услугам;

Д-т 76 К-т 51 — 35 400 руб. — оплачены транспортные услуги;

Д-т 68 К-т 19 — 2160 руб. — возмещен из бюджета НДС, соответствующий нормативным представительским расходам;

Д-т 91 К-т 19 — 3240 руб. ($5400 - 2160$) — списан НДС по представительским расходам, превышающим норматив;

Д-т 90 К-т 26 — 30 000 руб. — списаны представительские расходы.

8.11. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Согласно приказа Минфина России от 24.12.2010 № 186н к расходам будущих периодов следует относить также средства, истраченные в связи с предстоящими работами по договору подряда (например, стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных); арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам (п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда») или разовый фиксированный платеж за право использования

в своей работе результаты интеллектуальной деятельности (п. 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»).

Расходы будущих периодов учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов». В дебет активного счета 97 «Расходы будущих периодов» относят указанные расходы с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 «Расходы на продажу». Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы определяются самими организациями.

Существует несколько способов списания расходов:

1. Арендная плата, перечисленная авансом в отчетном периоде, но относящаяся к будущим периодам равными долями списывается в отчетных периодах, к которым они относятся в корреспонденции:

Д-т 25, 26 К-т 97.

Пример 1.

В декабре строительная организация перечислила арендную плату за использование оборудование в строительных работах за первый квартал в сумме 45 000 руб.

В декабре бухгалтер сделает запись:

Д-т 97 К-т 51 – 45 000 руб.

В январе – марте сумма платежа будет отнесена в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 97 в размере 15 000 руб. (45 000 руб. : 3 мес.).

2. Освоение производства нового вида продукции.

Расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, предварительно учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

После испытаний и одобрения этих изделий их передают в серийное производство. С этого момента затраты на освоение подлежат погашению, т. е. ежемесячному

включению в себестоимость данного вида продукции в течение установленного срока погашения. Сумма ежемесячного списания зависит от количества выпущенной в отчетном периоде продукции данного вида и нормы списания. Норму списания (погашения) на единицу изделия рассчитывают, исходя из общей суммы расходов, срока погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание расходов оформляют проводкой:

Д-т 20 К-т 97.

Пример 2.

Расходы на освоение нового вида продукции составили 72 000 руб.

Срок погашения — 2 года.

План выпуска на 2 года — 600 ед.

Норма списания на 1 изделие = $72\,000 \text{ руб.} : 600 \text{ ед.} = 120 \text{ руб.}$

В отчетном месяце выпущено 12 ед. изделий.

К списанию в отчетном месяце: $120 \text{ руб.} \times 12 \text{ ед.} = 1440 \text{ руб.}$

Д-т 20 К-т 97 — 1440 руб.

Учет расходов будущих периодов ведут по дебету счета 97 в ведомости № 15 в разрезе статей затрат. Записи по кредиту счета 97 делают в карточке учета производства, ведомости № 12 «Затраты по цеху» и в ведомости № 15, журнале-ордере № 10.

8.12. УЧЕТ ПОТЕРЬ ПРОИЗВОДСТВА

Наряду с производственными затратами в процессе производства могут возникать и непроизводственные расходы, увеличивающие себестоимость продукции, работ, услуг. К ним относят потери от брака, от простоев.

Учет потерь производства позволяет определить их размер, выявить причины, виновников и суммы, подлежащие возмещению.

8.12.1. Потери от брака в производстве

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся дефектов не может быть использована по ее прямому назначению.

Различают брак:

- а) *исправимый* — дефекты устранимы, изделия могут быть использованы по назначению и исправление их экономически целесообразно;
- б) *неисправимый* — дефекты неисправимы.

В зависимости от места обнаружения различают брак:

- *внутренний* — выявленный на предприятии;
- *внешний* — выявленный потребителями.

Неисправимый брак оформляется *актом о браке*, который составляется работником отдела технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют, исходя из стоимости сырья, материалов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. С рабочих, виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость исправления брака, а по неисправимому — стоимость материалов за вычетом отходов, сумму основной заработной платы, за исключением стоимости брака по цене лома.

Пример.

В механическом цехе признаны неисправимым браком 3 детали.

Затраты на 1 деталь по норме составили:

- материалы по учетной цене — 300 руб.;
- транспортно-заготовительные расходы 5% — 15 руб.;
- исключается стоимость отходов — 10 руб.

Итого: себестоимость материалов за вычетом отходов — 305 руб.
Заработная плата (основная) — 150 руб. (на 1 деталь).

Себестоимость неисправимого брака составит:

- основные материалы (305 × 3) — 915 руб.;
- заработная плата основная (150 × 3) — 450 руб.;
- заработная плата дополнительная (6%) — 27 руб.;
- взносы во внебюджетные фонды — 143 руб.;
- социальное страхование от несчастных случаев (1,4%) — 7 руб.;
- расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (32% к заработной плате) — 153 руб.;
- общепроизводственные расходы (31% к заработной плате) — 148 руб.

Итого: себестоимость брака, подлежащего списанию со счета 20 «Основное производство» на счет 28 «Брак в производстве», — 1843 руб.

Д-т 28 К-т 20.

Внешний брак, обнаруженный покупателем, оценивают по производственной себестоимости. К потерям от брака относят также транспортные расходы, которые были включены в счет покупателю, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 отражают:

- затраты по исправлению брака (с кредита счета 10, 70, 69):

Д-т 28 К-т 10, 70, 69;

- себестоимость окончательного брака:

Д-т 28 К-т 20, 23.

По кредиту счета отражают:

- суммы, удержанные с виновных за брак:

Д-т 70 К-т 28;

- оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования:

Д-т 10 К-т 28;

- сумма предъявленных претензий поставщику некачественных материалов:

Д-т 76/2 К-т 28.

Разница между оборотами счета 28 — это невозмещенные потери от брака, и их списывают на себестоимость готовых изделий:

Д-т 20, 23 К-т 28.

Остатков на конец месяца по счету 28 не бывает.

Аналитический учет по счету 28 ведут в каждом цехе, по видам продукции в ведомости № 12. Синтетический учет по счету 28 ведут в журнале-ордере № 10.

8.12.2. Потери от простоев

По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои.

К простоям по внешним причинам относят простои, вызванные неподачей энергии со стороны, непоступлением материалов или топлива и т. п. Такие простои оформляют актом, утверждаемым руководителем предприятия. В акте дают характеристику простоя, его продолжительность в днях или часах с указанием времени начала и конца простоя, рассчитывают потери от простоя, определяют причины и виновников.

Расходы по простоям из-за внешних причин складываются из основной заработной платы рабочих за время простоя, дополнительной заработной платы и отчислений на социальное страхование, а также стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя. Все эти затраты отражаются на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев».

На израсходованные за время простоев суммы предъявляют претензию виновной организации. При этом дополнительно к указанным суммам начисляют расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. До получения возмещения потерь в учетных регистрах не записывают суммы предъявленных претензий. При получении этих

сумм их отражают по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» по той же статье и дебету счета 51 «Расчетные счета».

В расходы по простоям по внутренним причинам (возникшим в цехах) относят основную заработную плату рабочих, стоимость израсходованного топлива и энергии. Эти расходы отражают на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье «Потери от простоев».

Пример.

По указанным хозяйственным операциям составить бухгалтерские проводки.

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Начислена заработная плата рабочим за время простоя:			
	— по внутренним причинам	600	25	70
	— по внешним причинам	1400	26	70
2	Начислены взносы во внебюджетные фонды от начисленной заработной платы:			
	— по внутренним причинам	180	25	69
	— по внешним причинам	420	26	69
3	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков в размере 5% от начисленной заработной платы и страховых взносов:			
	— по внутренним причинам	39	25	96
	— по внешним причинам	91	26	96
4	Израсходовано топливо за время простоя:			
	— по внутренним причинам	50	25	10/3
	— по внешним причинам	100	26	10/3

Окончание табл.

1	2	3	4	5
5	Израсходовано электроэнер- гии собственного производ- ства, потребленной во время простоя: — по внутренним причинам — по внешним причинам	110 234	25 26	23 23
6	В конце месяца списываются общепроизводственные расходы	978	20	25
7	Поступило на расчетный счет от поставщиков, виновных в простое	2 245	51	26

Д-т	сч. 25	К-т
1) 600 2) 39 3) 180 4) 50 5) 110		6) 979
Об. 979 =		Об. 979 =

Д-т	сч. 26	К-т
1) 1400 2) 91 3) 420 4) 100 5) 234		6) 2245
Об. 2245 =		Об. 2245 =

8.13. УЧЕТ И ОЦЕНКА НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиком, называются незавершенным производством (НЗП), а затраты, относящиеся к ним, — затратами незавершенного производства.

Прежде чем определить затраты на выработанную и сданную на склад продукцию, необходимо отделить их от затрат, относящихся к незавершенному производству, так как в течение месяца эти затраты учитываются вместе.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т. п. На всех стадиях обработки следует периодически проверять их наличие, сопоставлять данные отчета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро-цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

Инвентаризация производится комиссией, утвержденной руководителем. В инвентаризационную ведомость комиссия вносит количество оставшихся в производстве деталей, узлов, не сданной на склад продукции с отражением стоимости израсходованных материалов и оплаченного труда согласно технологическим картам.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их. Себестоимость выпущенной продукции при этом определяют следующим образом: к незавершенному производству на начало месяца прибавляют

затраты на производство за месяц, вычитают возвращенные и списанные суммы, а также незавершенное производство на конец месяца.

Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции. Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой к продаже или уже реализованной), которая списывается с кредита счета 20, определяется следующим образом:

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит
Незавершенное производство на 1.08. (НЗП _н) — 250 000 руб.	Кредитовый оборот равен $\text{НЗП}_н(250\,000) + \text{З}_м(1\,500\,000) -$ $- \text{НЗП}_к(150\,000) = 1\,600\,000 \text{ руб.}$
Затраты за август (З _м) — 1 500 000 руб.	
Незавершенное производство на 31.08. (НЗП _к) — 150 000 руб.	

Сальдо по счету 20 определяется ранее кредитового оборота, и поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

Рассмотрим пример определения стоимости незавершенных изделий (незавершенного производства).

Пример.

Требуется рассчитать фактическую себестоимость НЗП по изделию «П», если затраты материалов составили 5000 руб., ТЗР — 10%, возвратные отходы (–2%). Начислена заработная плата в сумме 10 000 руб. Общепроизводственные расходы составляют по отношению к начисленной заработной плате — 45%, а общехозяйственные расходы — 55%.

Статьи калькуляции:

1. Материалы — 5000 руб.
2. ТЗР (10%) — 500 руб.
3. Возвратные отходы (-2%) — 100 руб.

Итого: материалов 5400 руб.

4. Заработная плата — 10 000 руб.
5. Страховые взносы во внебюджетные фонды — 3000 руб.
6. Социальное страхование от несчастных случаев (1,4%) — 140 руб.
7. Общепроизводственные расходы (45% от оплаты труда) — 4500 руб.
8. Общехозяйственные расходы (55%) — 5500 руб.

Фактическая себестоимость всего НЗП — 28 540 руб.

8.14. СУММИРОВАНИЕ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА

При журнально-ордерной форме учета суммирование затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10 и № 10/1.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов № 12, учета потерь в производстве № 14, учета общехозяйственных и непроизводственных расходов № 15 и др.

Журнал-ордер № 10 построен по принципу шахматной ведомости — кредитуемые счета (02, 10, 70, 69, 97, 96, 28, 25, 26 и др.) расположены по вертикали, а дебетуемые, представляющие систему счетов учета затрат на производство (20, 23, 25, 26, 28, 96, 97), — по горизонтали.

Шахматная форма записей обеспечивает получение сводных данных о затратах — по отдельным элементам затрат и по статьям калькуляции.

Журнал-ордер № 10/1 является продолжением журнала-ордера № 10. Его ведут по кредиту тех же счетов, что и журнал-ордер № 10, но в дебет непроизводственных счетов. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят

итоговые записи журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги.

Данные журналов-ордеров № 10 и № 10/1 используют для составления расчета затрат по экономическим элементам (II раздел журнала-ордера № 10) и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции (III раздел журнала-ордера № 10).

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют *ведомость сводного учета затрат на производство*. Заполняют ее на основании разработочных таблиц, аналогичных ведомостей за прошлый месяц. Фактическую себестоимость готовой продукции в ведомости определяют по каждой статье затрат следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака, суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

8.15. УЧЕТ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Изделия, которые прошли все стадии технологической обработки и соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и сданы на склад, называются готовой продукцией.

Сдачу продукции из производства на склад оформляют накладными, которые выписывают в цехах в двух экземплярах, один экземпляр передается кладовщику, а другой с распиской в приемке продукции остается в цехе.

В бухгалтерии на основании сдаточных накладных ведут накопительные ведомости выпуска готовой продукции за месяц. В конце месяца в ведомости подсчитывают количество выпущенной готовой продукции по видам изделий и оценивают ее по плановой себестоимости. В этой оценке ведется аналитический учет готовой продукции.

Производственную себестоимость готовой продукции по видам изделий или заказам определяют по данным аналитического учета основного производства. Выявленные суммы себестоимости каждого вида изделий проставляют в ведомости выпуска готовой продукции, а потом складывают все эти суммы и получают фактическую себестоимость всего выпуска.

После этого устанавливают суммы отклонений фактической себестоимости от плановой (экономия или перерасход) как по видам продукции, так и по всему выпуску в целом. Для сверки данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство» с синтетическими счетами рассчитывают себестоимость товарной продукции в разделе III журнала-ордера № 10. Основой для расчета себестоимости товарной продукции являются итоговые данные по дебету счета 20 «Основное производство», суммы корректиров по статье «Издержки производства, связанные с неисправимым браком продукции и стоимостью ценных отходов» и стоимостью незавершенного производства на начало и конец месяца.

По данным ведомости выпуска, сверенной с расчетом себестоимости товарной продукции, производят записи в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции:

Д-т 43 К-т 20.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Дайте определение себестоимости продукции.*
2. *Каким документом нужно руководствоваться при отнесении затрат на производство продукции (работ, услуг)?*
3. *Входят ли в себестоимость продукции: затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, затраты на воспроизводство основных производственных фондов?*

4. В чем отличие калькулирования от калькуляции?
5. Какие бывают виды калькуляции?
6. Перечислите методы учета затрат на производство.
7. Как определяется фактическая себестоимость продукции при нормативном методе учета затрат?
8. Почему попроцессный метод называют еще и простым? Объясните это.
9. Что отражается по дебету и кредиту счета 97?
10. Что относится к объектам калькуляции?
11. Что отражается на счетах 25, 26?
12. Для чего используется счет 96?
13. Какие затраты относят к общепроизводственным?
14. На какие счета списывают затраты со счета 26?
15. Дайте характеристику счета 28.
16. В чем причины внутренних простоев и на каком счете учитывают потери от простоев?
17. На каком счете отражают потери от простоев по внешним причинам?
18. Назовите регистры аналитического учета затрат на производство.
19. В каком учетном регистре суммируют расходы на производство?
20. В каком документе выполняют распределение заработной платы и расхода материалов?

**КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ
К ГЛАВЕ 8 «УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО
И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ»**

1. В основе деления затрат на прямые и косвенные лежит:
 - а) номенклатура выпускаемой продукции;
 - б) место возникновения затрат;
 - в) экономическая однородность затрат;
 - г) объем производства.
2. Полная себестоимость продукции определяется:
 - а) путем суммирования всех затрат на производство;
 - б) путем суммирования производственной себестоимости и внепроизводственных расходов;

- в) путем вычитания из производственной себестоимости расходов по реализации продуктов;
3. Экономически обоснованной базой распределения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования является:
- а) основная заработная плата производственных рабочих;
 - б) сумма прямых затрат на изготовление продукции;
 - в) сметная (нормативная) ставка;
 - г) объем выпуска продукции.
4. При обнаружении окончательного брака в цехе основного производства составляют бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 20 К-т 21;
 - б) Д-т 10 К-т 28;
 - в) Д-т 28 К-т 20;
 - г) Д-т 70 К-т 28.
5. Бухгалтерской записью: Д-т 20 К-т 97 отражают:
- а) списание потерь от брака;
 - б) создание резерва на ремонт основных средств;
 - в) погашение расходов на освоение новых видов продукции.
6. При списании расходов сборочного цеха делают бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 02 К-т 10;
 - б) Д-т 23 К-т 26;
 - в) Д-т 20 К-т 25;
 - г) Д-т 44 К-т 25.
7. На выявленную недостачу незавершенного производства в основных цехах составляют бухгалтерскую запись:
- а) Д-т 10 К-т 20;
 - б) Д-т 94 К-т 20;
 - в) Д-т 84 К-т 20;
 - г) Д-т 99 К-т 20.
8. Какой проводкой отражают списание себестоимости оказанных услуг, выполненных работ?
- а) Д-т 90 К-т 20;
 - б) Д-т 91 К-т 20;
 - в) Д-т 43 К-т 20.
9. Какой проводкой отражают невозмещаемые потери от брака?
- а) Д-т 20 К-т 28;
 - б) Д-т 28 К-т 20;
 - в) Д-т 43 К-т 28.
10. К представительским относят расходы:
- а) на подготовку кадров;
 - б) на проведение официального приема;
 - в) на содержание администрации организации.

11. Затраты на освоение новых видов продукции учитывают на счете:
 - а) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
 - б) 97 «Расходы будущих периодов»;
 - в) 20 «Основное производство»
 - г) 23 «Вспомогательные производства».
12. Счет 25 «Общепроизводственные расходы»:
 - а) регулирующий;
 - б) калькуляционный;
 - в) собирательно-распределительный.
13. Отражаются ли общепроизводственные расходы в балансе:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) по усмотрению бухгалтера.
14. Представительские расходы учитывают на счете:
 - а) 26;
 - б) 99;
 - в) 91.
15. Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости используется на предприятиях:
 - а) с мелкосерийным производством;
 - б) где обрабатываемое сырье проходит несколько фаз обработки;
 - в) с индивидуальным производством.
16. Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут:
 - а) в ведомости учета затрат по цеху;
 - б) не ведется;
 - в) в инвентарных карточках.
17. В составе общепроизводственных расходов учитывают:
 - а) только расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;
 - б) расходы цеха;
 - в) а + б.
18. Резерв на оплату отпусков рабочим создают на счете:
 - а) 63;
 - б) 96;
 - в) 82.
19. Начислены отпускные за счет созданного резерва, отражают проводкой.
 - а) Д-т 70 К-т 96;
 - б) Д-т 82 К-т 70;
 - в) Д-т 96 К-т 70.

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

.....

9.1. ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция — конечный продукт производственного процесса предприятия. Это изготовленные на данном предприятии изделия и продукты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к реализации.

Необходимость ведения бухгалтерского учета готовой продукции возникает в организациях тех отраслей сферы материального производства, где основным объектом коммерческих продаж является продукция, имеющая выраженную материально-вещественную форму. В организациях других отраслей учитывается себестоимость (и продажная стоимость) выполненных работ и оказанных услуг.

Основная особенность, отличающая учет готовой продукции от учета работ и услуг, заключается в том, что учетные процедуры охватывают как минимум три этапа процесса производства и реализации продукции: ее оприходование по завершении производственного цикла и сдача на склад, хранение на складе готовой продукции, отпуск покупателям.

Результаты выполненных работ и оказанных услуг по складскому учету не проходят, а списываются непосредственно на счета учета продаж и дебиторской задолженности по мере передачи этих работ и услуг заказчикам (при

оформлении акта приемки выполненных работ или иного аналогичного документа).

Таким образом, бухгалтерский учет продажи (реализации) ведется у всех субъектов предпринимательской деятельности.

Учет готовой продукции (работ, услуг) состоит в отражении хозяйственных операций на последнем этапе процесса производства в ходе продажи продукции (работ, услуг). Правильное и оперативное формирование соответствующей информации на этом этапе позволяет менеджменту хозяйствующего субъекта наиболее эффективно управлять имеющимися материальными и финансовыми ресурсами, а также минимизировать риск налоговых правонарушений.

Для того чтобы правильно и своевременно осуществлять учет результатов производственной деятельности, организация должна выбрать и закрепить в своей учетной политике ряд основополагающих принципов и методов по учету готовой продукции, варианты которых изложены и закреплены в законодательных актах и рекомендациях Министерства Финансов Российской Федерации.

От выбранного организацией или предприятием метода оценки готовой продукции зависят многие показатели деятельности предприятия, главным из которых является сумма налогооблагаемой выручки, а, следовательно, и величина чистой прибыли, которую получит организация после уплаты всех налогов и сборов.

Основным документом, регулирующим методику учета готовой продукции, является Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.

Бухгалтер, занимающийся учетом готовой продукции и ее реализации, должен знать основные положения следующих законодательных и нормативных актов:

- 1) Гражданского кодекса Российской Федерации — в части регулирования вопросов, хозяйственных дого-

воров купли-продажи, поставки, а также претензионной работы;

- 2) Налогового кодекса Российской Федерации — в части формирования налоговой базы по налогу на прибыль, расчетов с бюджетом по НДС, налоговых обязательств в связи с использованием неденежных форм расчетов с работниками по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ);
- 3) Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России 08.11.2010 г. № 142н;
- 4) Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;
- 5) Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Готовая продукция в основном предназначена для реализации на сторону, но часть ее может использоваться на самом предприятии. Стоимость оборудования, инструмента и приспособлений, изготовленных для собственных нужд, включается в объем продукции после их зачисления в состав основных средств предприятия.

В соответствии с нормативными документами задачами учета готовой продукции являются:

1. Формирование фактической себестоимости готовой продукции посредством организации бухгалтерского учета затрат по ее созиданию.

2. Своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по поступлению и отпуску продукции.

3. Контроль за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах ее движения.

4. Контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции (выполнение работ, оказание услуг).

5. Проведение анализа эффективности использования готовой продукции и использование результатов анализа для принятия управленческих решений.

Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предназначен активный, балансовый, инвентарный счет 43 «Готовая продукция». Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (08, 23, 25, 26, 28) или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», если организацией этот счет используется. Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счете 43 «Готовая продукция» может не отражаться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

9.2. МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Как и при оценке других активов и обязательств субъектов предпринимательской деятельности, при оценке готовой продукции — в случае ее поступления (оприходования) и выбытия (продажи или передачи) используются разные методы (см. схему 1).

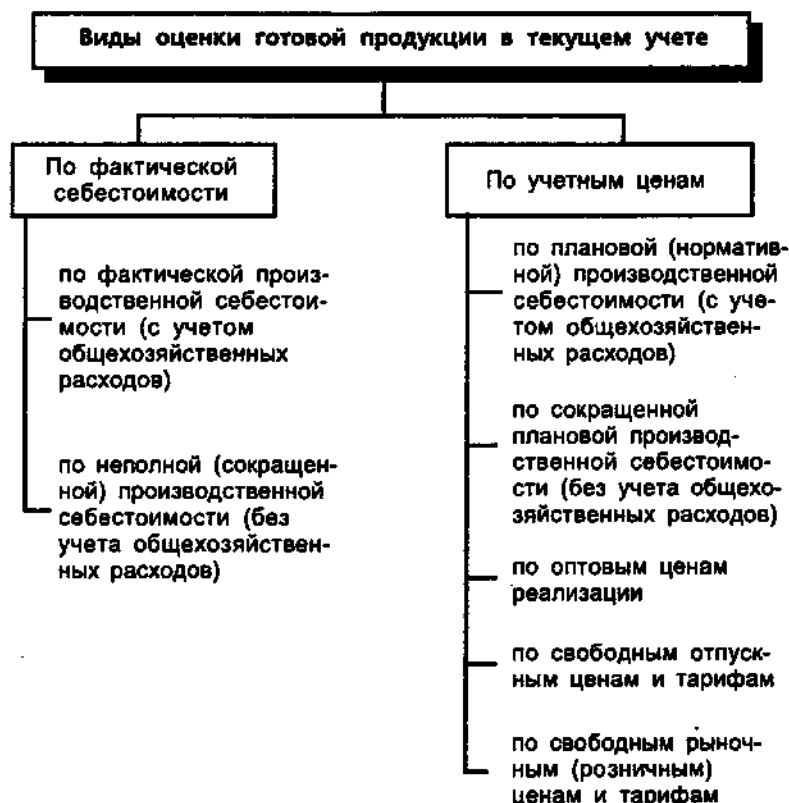


Схема 1. Виды оценки готовой продукции в текущем учете

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости. Таким образом, при формировании учетной политики предприятия в отношении бухгалтерского учета готовой продукции допускается выбор из следующих вариантов оценки:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по нормативной или плановой себестоимости;
- 3) по прямым статьям затрат (без учета общехозяйственных расходов).

Достаточно часто на предприятиях возникает ситуация, когда сложно оценить фактическую себестоимость гото-

вой продукции к моменту поступления ее на склад, так как ее фактическую себестоимость можно рассчитать только после окончания отчетного периода (месяца), а движение продукции происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Для удобства текущего учета выпуска продукции и поступления готовой продукции на склад применяются учетные цены, которые организация выбирает самостоятельно.

В конце отчетного периода (месяца) учетная цена готовой продукции, поступившей на склад, доводится до фактической себестоимости путем расчета процента и суммы отклонений:

$$\text{Процент отклонения} = \frac{\text{Отн} + \text{От}}{\text{О} + \text{П}} \times 100\%,$$

где **Отн** — отклонение на остаток готовой продукции на начало месяца; **От** — отклонение по продукции, выпущенной в текущем месяце; **О** — сумма остатка готовой продукции по учетной цене; **П** — сумма поступившей в течение месяца готовой продукции на склад по плановой себестоимости или другой учетной цене.

Отклонения показывают экономию, когда фактическая себестоимость меньше учетной цены, или перерасход, если фактическая себестоимость оказалась больше учетной цены. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция.

Сумма отклонений, подлежащих списанию	=	Стоимость продук- ции по учетной цене (П)	×	Процент отклонения
---	---	---	---	-----------------------

В случае перерасхода делаются дополнительные записи на счетах, при экономии — сторнировочные записи.

Сумма отклонений списывается на те же счета, на которые списана себестоимость готовой продукции по учетным ценам.

Д-т 90/2 К-т 43 — увеличина себестоимость готовой продукции, если учетная цена ниже фактической себестоимости.

Д-т 90/2 К-т 43 — сторнирована разница между учетной ценой и себестоимостью готовой продукции (экономия), если учетная цена оказалась выше фактической себестоимости.

9.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Результатом деятельности любой производственной организации является выпущенная ею готовая продукция. Движение готовой продукции от момента ее сдачи на склад до момента продажи покупателям (заказчикам) должно оформляться оправдательными документами. Помимо унифицированных форм документов, организации могут применять и самостоятельно разработанные формы при наличии обязательных реквизитов, утвержденные руководителем организации.

Готовая продукция сдается из производства на склад на основании *приемо-сдаточных накладных*, актов приемки готовой продукции, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух- трех экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию для принятия к учету продукции и списания затрат на ее производство, второй экземпляр остается в подразделении, сдавшем продукцию на склад, то есть у изготовителя. Третий вместе с продукцией передается на склад. На готовую продукцию, поступившую на склад, заводится карточка складского учета.

Если продукция изготавливается по разовым заказам, то в накладной перечисляются изделия, входящие в заказ, и номер договора или письма, по которому выполняется данный заказ. При изготовлении сложной и многокомплектной продукции, вместо накладной составляется *приемо-*

сдаточный акт. В нем указываются наименование изделий, количество, стоимость, а также отмечается, что изготовленные изделия закончены производством, полностью укомплектованы, отвечают техническим условиям (условиям договора) и, согласно актам технической приемки, в окончательно готовом и упакованном виде приняты техническим контролем и сданы на склад. Если договором предусмотрено участие в приеме продукции представителя заказчика, то сдаточная накладная или сдаточный акт также подписывается им.

В массовом производстве на многих предприятиях готовую продукцию передают из цеха на склад многократно в течение смены. В этом случае кроме накладной применяется *ведомость сдачи готовой продукции*. Каждое поступление готовых изделий на склад фиксируется в сдаточной ведомости. По окончании смены подсчитывается общее количество принятых изделий и оформляется приемо-сдаточная накладная. Ведомости остаются на складе, а сдаточные накладные, как и в других случаях, используются для ведения бухгалтерского учета, записей в накопительных сводках, регистрах синтетического и аналитического учета.

Передача готовой продукции в торговое подразделение организации оформляется требованием-накладной. При продаже готовой продукции через структурное подразделение (магазин, торговый дом, павильон) производственные организации могут использовать следующие первичные документы: товарный отчет и *ведомость движения готовой продукции*. Период, за который составляется товарный отчет, не должен превышать 1 календарный месяц.

К товарному отчету прилагается «*Ведомость движения готовой продукции и товаров*», в которой отражаются приход и расход готовой продукции и товаров», с указанием их наименований, номенклатурных номеров, единицы измерения, количества, цены и суммы по продажным ценам (включая налог на добавленную стоимость). В ведомости

указываются итоговые суммы отдельно по приходу и расходу.

Готовая продукция в основном предназначена для реализации на сторону, но часть ее может быть направлена на собственные нужды, в том числе на капитальное строительство, для обслуживающих производств. Отпуск со склада готовой продукции на собственные нужды организации можно оформлять *требованием-накладной* (ф. № М-11)

Основанием для отпуска готовой продукции покупателям (заказчикам) является распоряжение, приказ руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем. Порядок документального оформления отгрузки продукции рассмотрен далее.

9.4. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ НА СКЛАДАХ

Учет готовой продукции на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому методу) аналогично учету материалов. Каждому виду изделий присваивается номенклатурный номер.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которые не могут быть сданы на склад, принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Для складского учета готовой продукции применяется карточка учета материалов (форма № М-17). Карточка применяется для учета движения готовой продукции по каждому ее наименованию, виду, сорту, размеру и другим характеристикам.

Карточка заполняется на каждый номенклатурный номер готовой продукции и ведется материально-ответственным лицом — заведующим складом или кладовщиком.

Наряду с такими реквизитами, как номер склада, наименование готовой продукции, сорт, артикул, марка, размер, номенклатурный номер, единица измерения, которые заполняются при открытии карточки, в карточке указывается учетная цена готовой продукции.

Записи в карточках складского учета производятся на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции. При получении готовой продукции от подразделения-изготовителя указывается дата получения, наименование и номер документа, а также наименование сдатчика. Остатки в карточках при наличии операций выводятся ежедневно. В конце месяца определяются итоги оборотов по приходу и расходу, и выводится остаток. Затем составляются оборотные или сальдовые ведомости готовой продукции, которые передаются в бухгалтерию для осуществления количественного и стоимостного учета готовой продукции на складах.

Крупные производственные организации для хранения материальных ценностей, в том числе готовой продукции, создают специализированные склады. Организации, не имеющие собственных складов, прибегают к помощи профессиональных хранителей и хранят ценности на товарных складах, оформляя при этом накладную на передачу готовой продукции в места хранения (форма № МХ-18).

Если при приемке продукции выявлен брак, то продукция подлежит возврату. Оформление возврата бракованной готовой продукции следует оформлять требованием-накладной формы № М-11.

Бухгалтер должен ежедневно забирать со склада документы за истекшие сутки (приказы-накладные, транспортные накладные). Выборочно проверить записи в карточках складского учета. Остатки готовой продукции периодически инвентаризуют.

На автоматизированных складах данные о приходе и расходе готовой продукции вводятся оперативно в компьютер. Ежедневно составляются оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции по складам.

9.5. ОТГРУЗКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовые изделия, которые отпущены со склада покупателю или заказчику, но не оплачены им, считаются отгруженной продукцией. *Моментом отгрузки* считается дата документа, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией.

По договору поставки покупатель обязан оплатить переданные ему материально-производственные запасы.

В договоре поставки могут быть предусмотрены следующие условия оплаты:

- 1) предварительная оплата до передачи (отгрузки) готовой продукции;
- 2) последующая оплата, т. е. после передачи готовой продукции покупателю.

Если транспортировка производится по железной дороге, на станции выписывают транспортную накладную, сопровождающую груз, а отправителю выдают квитанцию. Данные железнодорожной накладной включают в счет-фактуру и платежные документы в том случае, если перевозку оплачивает покупатель.

В бухгалтерском учете отгрузка (отпуск) готовой продукции отражается в зависимости от способа признания выручки.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции в момент отгрузки ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90, одновременно показывается увеличение задолженности покупателей за продук-

цию Д-т 62 «Расчеты с покупателями» К-т 90 «Продажи», а также начисляются суммы НДС и акцизов:

Д-т 90 К-т 68, 76.

Если выручка от продажи признается в бухгалтерском учете после оплаты ее покупателем, т. е. через определенное время после отгрузки, то в момент фактической отгрузки продукции делают запись:

Д-т 45 «Товары отгруженные» К-т 43 «Готовая продукция» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости.

Счет 45 — активный, балансовый, инвентарный — предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Дебетуется счет 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» в соответствии с оформленными документами (накладными, приемо-сдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для продажи на комиссионных началах.

Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров).

Ежедневный синтетический учет отгрузки продукции по ассортименту ведется, как правило, по учетным ценам. После окончания месяца определяется фактическая себестоимость отгруженной продукции, для этого рассчитывают процент и сумму отклонений.

Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отгруженной (проданной) продукции определяется на основе процента отклонений:

$$\begin{array}{l} \text{Сумма откло-} \\ \text{нений} \\ \text{в отгруженной} \\ \text{(проданной)} \\ \text{продукции} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Сумма отгруженной} \\ \text{продукции по учетной} \\ \text{цене} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Процент} \\ \text{отклонений} \end{array}}{100\%} .$$

Процент отклонений и плановая себестоимость (учетная цена) отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца.

Пример.

На складе АО «Комфорт» по состоянию на 1 декабря числятся 5 кухонных гарнитуров «Анюта». В качестве учетной цены используется плановая себестоимость. Плановая себестоимость готовой продукции на складе — 100 000 руб. (20 000 руб. × 5), сумма отклонений на остаток готовой продукции — 10 000 руб. (перерасход).

В течение декабря предприятие выпустило 20 гарнитуров, плановая себестоимость выпущенной продукции — 400 000 руб. (20 000 руб. × 20), сумма отклонений по выпущенной продукции за месяц составляет 60 000 руб. (перерасход).

В течение декабря отгружено 15 гарнитуров. Плановая себестоимость отгруженной продукции 300 000 руб. (20 000 руб. × 15).

Рассчитаем процент отклонения по отгруженной продукции:

№ п/п	Показатели	По учетной цене	Отклонения (+, -)	По фактической себестоимости
1	Готовая продукция на начало месяца	100 000	+10 000	110 000

Окончание табл.

№ п/п	Показатели	По учетной цене	Отклонения (+, -)	По фактической себестоимости
2	Поступило готовой продукции за месяц	400 000	+60 000	460 000
3	Итого:	500 000	+70 000	570 000
4	Процент отклонений	$\frac{70\,000 \times 100\%}{500\,000} = +14\%$		
5	Отгружено готовой продукции за месяц	300 000	42 000	342 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	200 000	28 000	228 000

Указанные операции отражены в учете следующими записями:

Выпуск за месяц гарнитуров (по плановой себестоимости):

Д-т 43 К-т 20 — 400 000 руб.

Отгрузка за месяц гарнитуров по плановой себестоимости:

Д-т 90 К-т 43 — 300 000 руб.

В конце месяца дополнительная проводка — отклонение по выпущенной продукции плановой себестоимости от фактической:

Д-т 43 К-т 20 — 60 000 руб.

Дополнительная проводка — отклонение по отгруженной продукции:

Д-т 90 К-т 43 — 42 000 руб.

На счете 45 отгруженная продукция числится до момента признания выручки в бухгалтерском учете, после этого, например после оплаты, продукция считается проданной и списывается со счета 45.

Д-т 90 «Продажи» К-т 45 «Товары отгруженные».

9.6. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 40 «ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ»

При учете выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Этот счет предназначен для обобщения

информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонения фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется предприятием при необходимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Реализация продукции (работ, услуг)» и др.).

При использовании в учете выпуска продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» бухгалтерией предприятия выполняются следующие операции:

1. Готовая продукция сдана на склад:

Д-т 43 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Выполненные работы и оказанные услуги могут отражаться на счете 45 «Товары отгруженные»:

Д-т 45 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости этих работ и услуг.

2. Готовая продукция отгружена покупателям:

Д-т 90 К-т 43 — по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

3. В конце отчетного периода калькулируется фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и списывается со счетов учета затрат на производство на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Д-т 40 К-т 20 (23) — на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции, сданной на склад, выполненных работ или оказанных услуг.

4. Отклонения фактической себестоимости реализованной продукции от ее нормативной или плановой

величины списываются на счет учета реализации продукции:

Д-т 90 К-т 40 — отражение превышения величины фактической производственной себестоимости над ее нормативной (плановой) величиной (перерасход);

Д-т 90 К-т 40 — «сторно» на величину превышения плановой (нормативной) себестоимости над фактической производственной себестоимостью (экономия).

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо на отчетную дату не имеет и закрывается ежемесячно, поэтому данный счет в балансе не отражается.

Пример.

Предприятие текстильной промышленности «Русские узоры» в декабре планировало выпустить 2000 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани. Плановая себестоимость составляет:

- шелка — 50 руб. за 1 пог. м;
- костюмной ткани — 100 руб. за 1 пог. м.

В процессе деятельности предприятия за месяц из производства на склад поступило 2500 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани.

Бухгалтерия производит запись:

Д-т 43 К-т 40 — 225 000 руб. ($50 \text{ руб.} \times 2500 + 100 \text{ руб.} \times 1000$).

Заключив договор со швейным объединением «Рассвет» на продажу 2000 пог. м шелка по 77 руб. ($50 \text{ руб.} + 15 \text{ руб. (30\% наценка)} + 12 \text{ руб. (18\% НДС)}$) и 1000 пог. м костюмной ткани по 153 руб. ($100 \text{ руб.} + 30 \text{ руб. (30\% наценка)} + 23 \text{ руб. (18\% НДС)}$) и отгрузив их со склада, бухгалтерия предприятия делает записи:

Д-т 90 К-т 43 — 200 000 руб. — списывается плановая себестоимость

($50 \text{ руб.} \times 2000 \text{ пог. м} + 100 \text{ руб.} \times 1000 \text{ пог. м}$) и

Д-т 62 К-т 90 — 307 000 руб. — отражена выручка от продажи.

На расчетный счет предприятия «Русские узоры» поступили деньги от швейного объединения «Рассвет» за проданные ткани:

Д-т 51 К-т 62 — 307 000 руб.

($77 \text{ руб.} \times 2000 \text{ пог. м} + 153 \text{ руб.} \times 1000 \text{ пог. м}$);

Д-т 90 К-т 68 — 46 831 ($307\,000 \times 18\% : 118\%$).

В конце месяца рассчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции. Она составляет:

- шелка — 40 руб. за пог. м;
- костюмной ткани — 110 руб. за пог. м.

Списывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад:

Д-т 40 К-т 20 — 210 000 руб.

(40 руб. $\times$ 2500 пог. м + 110 руб. $\times$ 1000 пог. м).

Списывается отклонение фактической производственной себестоимости от ее плановой величины:

- по себестоимости шелка — экономия:

Д-т 90 К-т 40 — 20 000 руб.

(50 руб. $\times$ 2000 пог. м — 40 руб. $\times$ 2000 пог. м) — в части реализованной продукции;

Д-т 43 К-т 40 — 5000 руб.

(50 руб. $\times$ 500 пог. м — 40 руб. $\times$ 500 пог. м) — в части нереализованной продукции;

- по себестоимости костюмной ткани — перерасход:

Д-т 90 К-т 40 — 10 000 руб.

(100 руб. $\times$ 1000 пог. м — 110 руб. $\times$ 1000 пог. м).

В конце месяца (отчетного периода) выводятся финансовые результаты:

Д-т 90 К-т 99 — 70 169 руб. (прибыль).

(307 000 — (46 831 + 200 000 — 20 000 + 10 000)) руб.

9.7. УЧЕТ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

К расходам на продажу (коммерческим, внепроизводственным) относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемой поставщиком.

В состав расходов на продажу включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку продукции;

- затраты на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Учет расходов по сбыту продукции ведут на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный, балансовый, калькуляционный.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи»:

Д-т 90 К-т 44.

При частичном списании расходы на продажу распределяются между отдельными видами отгруженной продукции пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции или другим способом.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между реализованной продукцией.

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов.

Для распределения расходов находят коэффициент:

$$K_{\text{распр.}} = \frac{\text{сумма расходов на продажу}}{\text{стоимость отгруженной продукции}}$$

Пример.

Предприятие в отчетном месяце отгрузило готовой продукции по производственной себестоимости на сумму 120 000 руб.

Реализовано продукции на сумму 85 000 руб. Расходы на продажу за месяц составили 50 000 руб. Распределить расходы на продажу.

1. Находится коэффициент распределения:

$$K_{\text{распр.}} = 50\,000 / 120\,000 = 0,4167.$$

2. Списываются расходы на продажу на реализованную продукцию:

$$\text{Д-т 90 К-т 44} \text{ — } 85\,000 \times 0,4167 = 35\,417.$$

3. Определяются расходы на продажу на отгруженную продукцию:

$$50\,000 - 35\,417 = 14\,583,$$

или

$$35\,000 \times 0,4167 = 14\,583.$$

Многие организации рекламируют свою продукцию. Для этих целей организация может:

- принять участие в ярмарке и выставке;
- разместить объявления и рекламные ролики в СМИ;
- приобрести носители наружной рекламы (щиты, плакаты и др.);
- распространить рекламные изделия — буклеты, открытки, каталоги;
- провести розыгрыш призов и т. д.

Расходы на рекламу учитываются на счете 44. В зависимости от учетной политики организация может выбрать один из способов списания таких расходов:

- 1) включать все расходы на рекламу в себестоимость проданных товаров;
- 2) распределять их между реализованной продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

Все рекламные расходы можно полностью включать в себестоимость реализованной продукции:

Д-т 90 «Продажи» К-т 44 «Расходы на продажу».

Однако затраты на покупку или изготовление призов, которые организация вручает победителям во время рекламных кампаний, нормируются. Размер таких затрат в целях налогообложения не может превышать 1% от выручки, которую организация получила в отчетном периоде. Эта норма установлена для всех рекламных расходов, не включенных в список ненормируемых расходов.

Пример.

ЗАО «Дар» проспонсировало городской праздник, перечислив 250 000 руб. Спонсорство считается рекламой, поэтому спонсорский вклад является рекламным расходом. В целях налогообложения такие затраты нормируются.

За отчетный период ЗАО «Дар» выручило 23 600 000 руб. (в том числе НДС 3 600 000 руб.). Норматив рекламных расходов — 200 000 руб. $((23\,600\,000 - 3\,600\,000) \times 1\%)$.

Сумма, истраченная сверх норм, — 50 000 руб. (250 000 — 200 000).

Свою налогооблагаемую прибыль ЗАО «Дар» может уменьшить только на 200 000 руб.

9.8. УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ

Процессом реализации (продажи) называют совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом, продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) определяет понятие реализации и признания доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией понимается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а также результатов выполненных работ или оказания услуг одним лицом другому лицу (ст. 39 НК РФ).

Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом торговых скидок) и тарифам, включающим в себя НДС.

При учете продукции по фактической производственной себестоимости производятся записи по счетам бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи»,

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимости от выбранного метода отражения продажи продукции в бухгалтерском учете:

- 1) при учете реализации продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов (в случае, если в договоре поставки продукции установлено, что переход права собственности на нее происходит только после оплаты продукции покупателем):
 - Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;
 - Д-т 45 К-т 43 — отгружена готовая продукция покупателю;
 - Д-т 62 К-т 90 — отражена выручка от продажи;
 - Д-т 90 К-т 68 — начислен НДС от выручки после отгрузки;
 - Д-т 51 К-т 62 — получены деньги от покупателей;
 - Д-т 90 К-т 45 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
- 2) при учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:
 - Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;
 - Д-т 62 К-т 90 — отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене;
 - Д-т 90 К-т 68 — начислен НДС после отгрузки;
 - Д-т 90 К-т 43 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
 - Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция.

Пример.

На склад АО «Комфорт», занимающегося производством кухонной мебели, поступило 10 кухонных гарнитуров «Анюта», фактическая производственная себестоимость которых составляет 30 000 руб., в бухгалтерии делается проводка:

Д-т 43 К-т 20 — 300 000 руб.

Организация заключила с мебельным магазином договор о продаже ему десяти гарнитуров. Согласно договору, право собственности на гарнитуры переходит к покупателю после их отгрузки. Отгрузив гарнитуры со склада, бухгалтерия производит запись:

Д-т 90/2 К-т 43 — 300 000 руб. — по фактической производственной себестоимости.

Д-т 62 К-т 90/1 — 531 000 руб. — начислена выручка после отгрузки продукции.

На расчетный счет АО «Комфорт» за проданные гарнитуры поступили денежные средства ((фактическая производственная себестоимость + 50% наценка) + 18% НДС):

Д-т 51 К-т 62 — 531 000 руб. (300 000 + 150 000 + 81 000).

Начислен НДС за проданные гарнитуры после отгрузки:

Д-т 90/3 К-т 68 — 81 000 руб.

В конце месяца (отчетного периода) определяются финансовые результаты:

Д-т 90/9 К-т 99 — 150 000 руб. (прибыль)

При установлении отпускных цен и заключении договоров указывается *франко-место*, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Например, франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все остальные расходы по перевозке готовой продукции должны оплачиваться покупателем.

9.9. ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ ПРОДАЖИ

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы-накладные отдела маркетинга организации, в которые включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Накладная, либо иной аналогичный документ выписывается на складе готовой продукции в 4-х экземплярах, которые передаются в бухгалтерию для регистрации в жур-

нале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или иным уполномоченным лицом.

Подписанные накладные передаются в отдел сбыта или другое аналогичное подразделение, где один экземпляр накладной остается у материально-ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск продукции, второй служит для выписки платежного требования для расчетов с покупателем через банк и счета-фактуры. В счете-фактуре указывается ассортимент, количество, продажная цена, стоимость тары, железнодорожный тариф, оплачиваемый покупателем. Оставшиеся два экземпляра передаются покупателю (заказчику) готовой продукции. При вывозе готовой продукции через проходную один экземпляр (четвертый) остается в службе охраны, один экземпляр (третий) остается у покупателя (заказчика) в качестве сопроводительного документа на готовую продукцию.

Служба охраны регистрирует накладные в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерию по описи, где делаются отметки о вывозе продукции в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.

Бухгалтерия совместно с отделом сбыта, службой охраны и иными подразделениями, систематически осуществляет сверку данных об отпущенной со склада продукции с данными об их фактическом вывозе, сопоставляя данные журнала регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

Нередко производственные организации отпуск готовой продукции со склада оформляют с применением товарной накладной (ф. № Торг 12)

Накладная составляется в двух экземплярах: первый остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания, а второй передается в организацию, получающую ценности и является основанием для принятия ценностей на учет.

С 2012 года все компании должны применять новые счета-фактуры. Их форму и правила заполнения Правительство РФ утвердило постановлением от 26.12.2011 г. № 1137. Этим же документом утверждена обязательная форма журнала учета счетов-фактур. Журнал служит налоговым регистром. Одно из важных правил: корректировочные и исправленные счета-фактуры учитывают в журнале наряду с обычными, в общем порядке, а не обособленно. При отсутствии данного журнала или погрешностях в нем, нельзя принять НДС к возмещению из бюджета.

Счет-фактура — это документ строго установленного образца, который выписывается продавцом покупателю после отпуска товара, выполнения работ или оказания услуг в двух экземплярах и служит основанием для принятия к вычету или возмещению налога на добавленную стоимость. В соответствии со ст. 169 НК РФ налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры и вести на их основе журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж.

В новой форме счета-фактуры добавлена строка «Исправление», которая заполняется в случае обнаружения ошибки в первоначальной версии документа и создании исправленного экземпляра. При получении исправленного счета-фактуры нужно аннулировать в книге покупок прежнюю запись, для этого необходимо повторить данные со знаком «минус», а после этого зарегистрировать в книге покупок новый счет-фактуру. Счет-фактуру должен подписывать руководитель организации, главный бухгалтер или индивидуальный предприниматель.

Счета-фактуры, составленные продавцом, регистрируются в книге продаж. Они должны составляться в отношении всех товаров (работ, услуг), которые подлежат обложению НДС, в том числе по ставке 0% и освобожденных от налогообложения. После отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет уже полученных платежей в книге продаж делают корректировочную

запись, которая уменьшает ранее начисленную сумму налога. Одновременно с этим поставщик выписывает счет-фактуру (в двух экземплярах) на фактическую отгрузку и записывает его в книгу продаж. Данные платежных требований ежедневно записываются в ведомости учета реализации продукции (работ, услуг).

9.10. ОПРЕДЕЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА ОТ ПРОДАЖИ

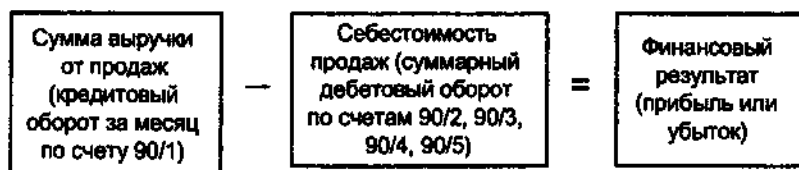
Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Целью отражения хозяйственных операций по продажам на счетах бухгалтерского учета является определение финансового результата от продажи продукции (работ, услуг). По окончании каждого месяца определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж, на основании документов, подтверждающих продажу продукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, не сальдовый, не балансовый.

На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем продаж, но в разных оценках: по кредиту — по ценам продажи (свободным, договорным и т. п.), включая НДС и акцизы, по дебету — по полной себестоимости, включая расходы на продажу, НДС, акцизы и другие обязательные платежи.

Операции на счете 90 отражаются при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи в момент перехода прав собственности на продукцию, который установлен в договоре и закреплён в учетной политике организации.

Схема определения финансового результата



Планом счетов предусмотрена также возможность ведения учета по счету 90 «Продажи» с использованием специальных субсчетов:

- 90/1 «Выручка» — для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;
- 90/2 «Себестоимость продаж» — для учета себестоимости продаж;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);
- 90/4 «Акцизы» — для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);
- 90/5 «Экспортные пошлины» — для учета сумм экспортных пошлин;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» — для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операции по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности будет осуществляться следующим образом:

- записи по субсчетам 90/1 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость», 90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» ведут в течение года;
- финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2 «Себестоимость продаж», 90/3 «Налог на добавленную стоимость»,

90/4 «Акцизы», 90/5 «Экспортные пошлины» и кредитового оборота — по субсчету 90/1 «Выручка»;

- ежемесячно заключительными оборотами финансовый результат от продаж списывается с субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»;
- 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 счет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (с использованием отдельных субсчетов):

- Д-т 62 К-т 90/1 — отражение выручки от продаж;
- Д-т 90/3 К-т 68, 76 — отражение НДС с выручки;
- Д-т 90/2 К-т 20, 26, 43, 44 и др. — отражение расходов, включаемых в себестоимость продаж;
- Д-т 90/9 К-т 99 — отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков;
- Д-т 99 К-т 90/9 — отнесение ежемесячно суммы убытка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков.

В целом счет 90 «Продажи» сальдо на конец каждого месяца не имеет, однако все субсчета в течение года сальдо иметь могут и их величина будет увеличиваться начиная с января каждого года. Субсчет 90/1 в течение года может иметь только кредитовое сальдо, а субсчета 90/2, 90/3, 90/4, 90/5 — только дебетовое сальдо. Субсчет 90/9 может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо.

Пример 1.

ЗАО «Весна» в декабре продало товаров на общую сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.). Себестоимость проданных товаров 65 000 руб. Бухгалтер делает проводки:

Д-т 62 К-т 90/1 — 118 000 руб. — отражена выручка от продажи;

Д-т 90/2 К-т 45 — 65 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции;

Д-т 90/3 К-т 68 — 18 000 руб. — начислен НДС;

Д-т 51 К-т 62 — 118 000 руб. — поступили деньги от покупателей;

Д-т 90/9 К-т 99 — 35 000 руб. (118 000 — 65 000 — 18 000) — отражена прибыль отчетного месяца.

31 декабря (после того как был определен финансовый результат за декабрь) все субсчета, открытые к счету 90, должны быть закрыты:

Д-т 90/1 К-т 90/9 — закрыт субсчет 90/1;

Д-т 90/9 К-т 90/2 (90/3, 90/4, 90/5) — закрыты субсчета, имеющие дебетовое сальдо.

В результате таких проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны, и сальдо на 1 января следующего года по счету 90 в целом и по всем его субсчетам будет равно нулю.

Пример 2.

Используем данные примера 1.

31 декабря бухгалтер сделает проводки:

Д-т 90/1 К-т 90/9 — 118 000 руб. — закрыт субсчет 90/1;

Д-т 90/9 К-т 90/2 — 65 000 руб. — закрыт субсчет 90/2;

Д-т 90/9 К-т 90/3 — 18 000 руб. — закрыт субсчет 90/3.

Сальдо по счету 90 и всем субсчетам равно нулю.

9.11. НАЧИСЛЕНИЕ НАЛОГОВ С ВЫРУЧКИ

После отражения в учете выручки и списания себестоимости проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) необходимо отразить в учете начисление налогов, являющихся составной частью цены (налог на добавленную стоимость, акцизы).

Для учета сумм НДС, полученных от покупателей в составе выручки, используют субсчет 90/3.

Моментом определения налоговой базы по НДС для всех налогоплательщиков является наиболее ранняя из наступивших дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, подлежащих передаче имущественных прав, т. е. день получения аванса.

Сумма НДС, подлежащая уплате с авансов, исчисляется по расчетной ставке. Итак, при получении аванса налогоплательщик обязан:

- исчислить с его суммы НДС следующим образом:

Сумма НДС с аванса	=	Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров	×	18/118 (либо 10/110)
-----------------------	---	--	---	-------------------------

- выписать на эту сумму счет-фактуру в единственном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была получена предоплата, даже если ее размер составлял 100% стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), не включающей налог;
- выписывает в двух экземплярах счет-фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет-фактуру регистрирует в книге покупок;

- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты), полученной в счет предстоящей поставки товаров. Если произведена частичная отгрузка товаров (стоимость отгруженных товаров меньше, чем сумма полученного аванса), то НДС к вычету принимается также только в части стоимости отгруженного товара.

Именно так должен действовать налогоплательщик, даже если предоплата получена в том же налоговом периоде (месяце или квартале), в котором происходила отгрузка товара. В налоговой декларации налогоплательщик отразит и сумму НДС, начисленную с суммы предоплаты, и сумму НДС, начисленную со стоимости отгруженных товаров. В этой же налоговой декларации НДС, начисленный с суммы предоплаты, принимается к вычету.

При этом если получение аванса и отгрузка товара происходят в одном налоговом периоде, налогоплательщику не нужно уплачивать в бюджет НДС, исчисленный с сумм полученной предоплаты. Достаточно отразить его в налоговой декларации как начисленный и предъявленный к вычету. Ведь п. 8 ст. 171 НК РФ не содержит условие о необходимости уплаты НДС с авансов для получения права на его вычет.

Пример.

Организация получила 100-процентный аванс в счет предстоящей отгрузки товаров в сумме 177 000 руб. (в том числе НДС — 27 000 руб.).

Себестоимость товаров, отгруженных покупателю в счет предоплаты, составила 80 000 руб.

При отражении операций по получению аванса и отгрузке товаров бухгалтер сделал проводки:

Дебет 51 Кредит 62 субсчет «Авансы полученные»
— 177 000 руб. — поступил аванс от покупателя;
Дебет 76 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 68
— 27 000 руб. — начислен НДС с аванса;

- Дебет 62 субсчет «Расчеты с покупателями» Кредит 90-1
— 177 000 руб. — начислена выручка при отгрузке товаров;
Дебет 90-2 Кредит 41
— 80 000 руб. — списана себестоимость проданных товаров;
Дебет 90-3 Кредит 68
— 27 000 руб. — начислен НДС с выручки;
Дебет 68 Кредит 76 субсчет «Расчеты по НДС»
— 27 000 руб. — восстановлен НДС, ранее начисленный с
аванса;
Дебет 62 субсчет «Авансы полученные» Кредит 62 субсчет
«Расчеты с покупателями»
— 177 000 руб. — зачтен полученный аванс.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какая продукция считается готовой?*
2. *Какие способы оценки используются в текущем учете?*
3. *По какой стоимости отражается готовая продукция в балансе?*
4. *На каком счете определяется фактическая себестоимость продукции?*
5. *Как определяется финансовый результат реализации?*
6. *Какие существуют методы учета реализации продукции?*
7. *Как ведется учет отгруженной продукции?*
8. *В каком учетном регистре отражается движение готовой продукции и ее реализации?*

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 9 «УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ»

1. В соответствии с международными стандартами учета, в балансе готовая продукция оценивается по:
 - а) *нормативной себестоимости;*
 - б) *договорной цене;*
 - в) *фактической себестоимости.*
2. Бухгалтерская запись: Д-т 45 К-т 43 означает:
 - а) *выпуск продукции;*
 - б) *продажу продукции;*
 - в) *отгрузку продукции.*

3. При списании фактической себестоимости реализованной продукции на счета бухгалтерского учета делают запись:
 - а) Д-т 45 К-т 60;
 - б) Д-т 60 К-т 45;
 - в) Д-т 90 К-т 45.
4. Полная себестоимость реализованной продукции представляет собой:
 - а) фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции;
 - б) сумму фактической себестоимости реализованной продукции и расходов на продажу.
5. Прибыль от продажи продукции — это:
 - а) разница между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции;
 - б) разница между выручкой от продажи продукции и ее полной фактической себестоимостью;
 - в) выручка от продажи продукции.
6. Финансовый результат продажи готовой продукции определяется на счете:
 - а) 43 «Готовая продукция»;
 - б) 90 «Продажи»;
 - в) 99 «Прибыль и убытки».
7. Начисление НДС по продукции, реализуемой по моменту отгрузки, производится:
 - а) в момент поступления платежей от покупателей;
 - б) в момент отражения отгрузки продукции покупателю;
 - в) в соответствии со сроками платежей в бюджет.
8. Начисление НДС отражают в учете проводкой:
 - а) Д-т 68 К-т 90;
 - б) Д-т 90 К-т 68;
 - в) Д-т 68 К-т 43.
9. Прибыль, полученная от продажи продукции (работ, услуг), отражается записью:
 - а) Д-т 91 К-т 99;
 - б) Д-т 99 К-т 84;
 - в) Д-т 90 К-т 99.
10. К доходам от обычных видов деятельности относят:
 - а) суммы дооценки активов;
 - б) поступления от продажи основных средств;
 - в) выручку от продажи продукции, товаров.

РАЗДЕЛ II

ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИСТОЧНИКОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИМУЩЕСТВА, ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ (ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ МОДУЛЬ 02)

..... Глава 10

УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

.....

10.1. ЗАДАЧИ УЧЕТА ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Под заработной платой понимаются вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Вся совокупность выплат в рамках заработной платы подразделяется на основную и дополнительную заработную плату. К основной заработной плате относятся выплаты за проработанное время, а к дополнительной — выплаты за фактически непроработанное время, но которое должно оплачиваться в соответствии с законодательством (отпускные, больничные и т. д.).

Понятие «заработная плата» охватывает все виды заработков (а также различных премий, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежной и натуральной формах (независимо от источников финансирования),

включая денежные суммы, начисленные в соответствии с законодательством за непроработанное время (ежегодный отпуск, праздничные дни и т. д.).

Трудовые доходы каждого работника определяются по их личным вкладам с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством.

Учет заработной платы должен быть организован таким образом, чтобы способствовать повышению производительности труда, улучшению организации нормирования труда, полному использованию рабочего времени, укреплению дисциплины труда, повышению качества продукции, работ, услуг.

Учет труда и заработной платы по праву занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии. Важнейшими его задачами являются:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);
- своевременно и правильно относить в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и отчислений органам социального страхования;
- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для составления необходимой отчетности.

Организация оплаты труда на предприятиях определяется действующими формами оплаты труда (повременной и сдельной), а также законодательством о труде. Задача бухгалтера предприятия:

- 1) своевременно затребовать все необходимые документы для начисления заработной платы;

- 2) правильно выполнить расчеты;
- 3) включить начисленную сумму в состав расходов (в себестоимость).

Все организационные вопросы по применению форм оплаты труда, рациональному использованию рабочего времени решаются руководителем предприятия и его службами.

В делопроизводстве предприятия должны быть нормативные документы, регулирующие порядок начисления заработной платы:

- штатное расписание;
- расценки и нормы;
- договоры подряда (на выполнение разовых работ);
- другие трудовые договоры (контракт, авторские и др.);
- приказы и распоряжения (на выплату премий, доплат, материальной помощи).

Штатное расписание — это документ, в котором установлен перечень должностей и окладов на определенный период (год).

10.2. КЛАССИФИКАЦИЯ И УЧЕТ ЛИЧНОГО СОСТАВА

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы можно использовать унифицированные формы первичных учетных документов, или разработать свои формы, утвержденные руководителем:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. № Т-1);
- личная карточка (ф. № Т-2) — заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре;
- приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6);

- приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (ф. № Т-8) — составляется в двух экземплярах в отделе кадров и подписывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В приказе указывают причину и основание увольнения;
- табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12).

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Бухгалтерия открывает и ведет по каждому табельному номеру, т. е. на каждого работающего, лицевой счет по форме № Т-54. Это основной документ аналитического характера, в котором за каждый месяц в отдельности регистрируются все сведения о суммах начисленной заработной платы по ее видам, поощрений, компенсаций, удержаний и вычетов и суммах к выдаче на руки (задолженность за организацией). Фактически в лицевом счете создается база для заполнения расчетной ведомости по строке с фамилией и табельным номером данного лица. Ввиду того, что лицевой счет заполняется на основании первичных документов по заработной плате, в нем фиксируется количество отработанных часов, дней и прочие справочные данные, которые служат впоследствии для различных расчетов, обеспечивая им достоверность.

Зная целевое назначение рабочей силы и влияние размеров ее содержания на себестоимость выполняемых работ, услуг и изготавливаемую продукцию, каждая организация тщательно формирует состав и численность персонала.

Широко используются понятия «списочный состав» и «среднесписочный состав»:

- **списочный состав** фиксирует количество работников, зарегистрированных на каждую отдельную дату (поэтому постоянно меняющихся);
- **среднесписочный состав** (численность) определяется за месяц, квартал, год. Он рассчитывается путем суммирования списочного состава работников за все дни месяца, включая выходные и праздничные дни, и деления показателя на число календарных дней месяца. При этом списочная численность в выходные и праздничные дни берется по предшествующему рабочему дню.

Среднесписочная численность за квартал и год рассчитывается как сумма среднесписочных значений за этот период, деленная на соответствующее число месяцев. Указанный показатель используется в экономических расчетах по росту производительности труда, в анализе производственной деятельности и в отчетности.

Для организации учета труда, выработки и заработной платы, составления отчетности и контроля за фондом заработной платы и выплатами социального характера весь персонал промышленного предприятия распределяется на три группы: промышленно-производственный, непромышленный и работники несписочного состава (выполняющие работы по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера).

Кроме того, в отчетности по труду из группы промышленно-производственного персонала выделяются две категории: рабочие и служащие (руководители, специалисты и другие служащие).

Показатели численности и состава персонала по группам и категориям регламентируются (определяются) в соответствии с Инструкцией по заполнению унифицированных форм федерального государственного статистического наблюдения.

10.3. УЧЕТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Учет использования рабочего времени ведется в *табелях учета рабочего времени*. Табели открываются по организации в целом (небольшие предприятия) или по ее структурным подразделениям и категориям работающих. Они необходимы не только для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, но и для контроля за соблюдением персоналом установленного режима рабочего времени, расчетов с ним по заработной плате и получения данных об отработанном времени.

Табель составляется табельщиком или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванс) и для расчета заработной платы за месяц. Учет явок на работу и использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации, т. е. отметки всех явившихся, неявившихся, опозданий и т. п., или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.). На титульном листе табеля даны условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Количество дней и часов указывается с одним десятичным знаком. При ручной обработке учетных данных пользуются буквенным или цифровым кодом, а при механизированной — цифровым.

Табели составляются в одном экземпляре и после соответствующего оформления передаются в бухгалтерию. Отметки в таблице 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 (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей и т. п.).

Заработная плата начисляется в лицевом счете, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости. Лицевой счет рекомендуется применять в любых организациях для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды. Он применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненным работ, отработанного времени и документов на разные виды оплаты. На основании данных лицевого счета составляется расчетная ведомость.

10.4. ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА

При формировании расходов на оплату труда должны применяться формы и системы оплаты труда, предусмотренные не только трудовыми или коллективными договорами, но и законами, нормативными правовыми актами, соглашениями, локальными нормативными актами. Предприятия самостоятельно, но в соответствии с законодательством, устанавливают штатное расписание, формы и системы оплаты труда и премирования работников. Под формой понимают объект учета труда, подлежащий оплате: время или количество выполненной работы. Отсюда и две формы оплаты труда: *повременная* и *сдельная*. Различают следующие системы оплаты труда работников:

- 1) повременную (тарифную) за фактически отработанное рабочее время:
 - простую;
 - повременно-премиальную.
- 2) сдельную (оплачивается то количество продукции, которое работник изготовил):
 - простую;
 - сдельно-премиальную;
 - сдельно-прогрессивную;

- косвенно-сдельную;
 - аккордную.
- 3) бестарифную (труд оплачивается исходя из трудового вклада конкретного работника в деятельность организации);
 - 4) согласно плавающим окладам (труд оплачивается исходя из суммы денежных средств, которую организация может направить на выплату заработной платы);
 - 5) на комиссионной основе (размер оплаты труда устанавливается в процентах от выручки).

Установленные системы оплаты труда фиксируются в коллективном договоре, Положении об оплате труда или трудовых договорах с конкретными работниками.

Разным категориям работников могут быть установлены различные системы оплаты труда. Положение об оплате труда утверждается приказом руководителя организации и согласовывается с соответствующими профсоюзами. Минимальный размер оплаты труда устанавливается правительством РФ.

10.5. НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТКА ПРИ ПОВРЕМЕННОЙ ОПЛАТЕ ТРУДА

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную. В первом случае в основу расчета повременной заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка рабочего. Заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени.

В повременно-премиальную систему входит не только оплата времени, но и количество работы, в связи с чем работникам начисляются премии.

Повременная оплата труда распространяется на все категории работающих. Так, значительная часть труда рабочих в промышленности оплачивается по повременной форме и для расчета их заработка достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Сумма заработка рабочего-повременщика определяется как произведение тарифной ставки на отработанные рабочим часы.

Пример 1.

Рабочий-повременщик IV разряда отработал в сентябре (согласно табелю) 148 ч. Часовая тарифная ставка рабочего по этому разряду 42 руб. Его заработок за месяц составит 6216 руб.

Простая повременная система оплаты труда дает возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, но недостаточно обеспечивает связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой.

Поэтому в промышленности широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда, при которой учитывается количество и качество труда, усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в результатах труда, так как премирование производится за экономию времени, сокращение и ликвидацию простоев, экономию материалов. Размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании, разрабатываемым предприятием.

Пример 2.

Согласно табелю использования рабочего времени за март экономист производственного отдела Карпова Т.И. (оклад — 13 000 руб.) отработала 20 дней и брала 3 дня отпуска за свой счет.

Нормировщик Селина М. С. (оклад — 12 000 руб.) отработала 23 дня. Повременная заработная плата упомянутых служащих составила:

1) Карпова Т.И. — 11 034,7 руб. (13 000 руб. : 23 дня × × 20 дней);

2) Селина М.С. — 12 000 руб. (12 000 руб. : 23 дня × 23 дня).

По результатам работы за март работники производственного отдела премируются в размере 15% от фактического заработка:

1) Карпова Т.И. — 1695,65 руб. (11 304,35 руб. × 15% : 100%);

2) Селина М.С. — 1800 руб. (12 000 руб. × 15% : 100%).

Отсюда сумма повременно-премиального заработка служащих за март составит:

1) Карпова Т. И. — 11 304,35 руб. + 1695,65 руб. = 13 000 руб.

2) Селина М.С. — 12 000 руб. + 1800 руб. = 13 800 руб.

10.6. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ УЧЕТА ВЫРАБОТКИ И НАЧИСЛЕНИЕ СДЕЛЬНОЙ ОПЛАТЫ ТРУДА

Учет выработки при сдельной форме оплаты труда применяют, если можно измерить и подсчитать объем выполненных работ каждым работником в натуральном измерении и установить на работы плановые нормированные задания (в натуральном выражении) в единицу времени. •

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции, применяются следующие формы первичных учетных документов:

наряд на сдельную работу;

маршрутный лист;

рапорт о выработке.

По окончании работы отдел технического контроля (ОТК) представляет фактическое количество выработанной, принятой годной продукции и брака.

В единичных производствах, изготавливающих индивидуальную продукцию (неповторяющуюся), основным документом на сдельную работу является наряд. Различают

разовые и накопительные наряды, а также индивидуальные и бригадные. Разовые наряды — на один вид работы в течение смены или месяца, относящиеся к одному и тому же заказу, коду производственных затрат. Однако более совершенными считаются накопительные наряды на весь отчетный период или его половину. В них последовательно записываются нормированные задания и их выполнение. Подсчитываются они сразу за весь месяц (при безавансовой выплате заработной платы). По окончании месяца наряд закрывается и сдается в бухгалтерию, где он проходит дальнейшую обработку: проверяется правильность заполнения учетных реквизитов, производится расчет сумм заработка и количества часов нормированного времени, определяются итоговая сумма заработка и норма-часы.

Наряд может быть индивидуальным, если работа выполняется одним рабочим, а если работа выполняется бригадой, — то бригадным (коллективным). В этом случае наряд на оборотной стороне содержит дополнительные данные о составе бригады, отработанном ею времени, объеме выполненных работ, квалификации членов бригады.

Пример 1.

Бригада в составе четырех человек выполнила работу по наряду № 15 в сумме 1325 руб. 52 коп. Расчеты по распределению бригадного заработка производят в следующем порядке:

1. Рассчитывается тарифный заработок каждого члена бригады в соответствии с суммой тарифной ставки каждого и количеством отработанных часов в период данной работы.

Так, бригадир Миронов М. И. имеет VII разряд и отработал 15 ч, его тарифный заработок составил 395 руб. 40 коп. (26 руб. 36 коп. $\times$ 15 ч) и т. д. Всего тарифный заработок составил 1104 руб. 63 коп.

2. Рассчитывается коэффициент распределения (показатель уровня выполнения нормы заработка) фактического заработка по отношению к тарифному: $1325 \text{ руб. } 52 \text{ коп.} : 1104 \text{ руб. } 63 \text{ коп.} = 1,2$.

3. Рассчитывается сдельный заработок каждого члена бригады путем умножения тарифного заработка на коэффициент распределения. Так, Миронову М. И. начислено 474 руб. 48 коп. (395 руб. 40 коп. $\times$ 1,2) и т. д.

В серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяются маршрутные листы (карты). Работу по маршрутному листу может выполнять каждый рабочий. Маршрутный лист выписывается заранее на все операции технологического процесса и на определенную партию (количество) деталей и изделий. В нем последовательно отмечается передача работы (количество) с одной операции на другую, что позволяет контролировать потери и брак в производстве. Ввиду того, что работы по маршрутному листу выполняют несколько рабочих, накопление заработка каждого производится в специальном документе — рапорте о выработке, составляемом за 15 дней или месяц.

На предприятиях с массовым характером производства рабочие обычно выполняют однородные технологические операции, которые за ними закреплены. В этих случаях учет выработки и заработной платы ведут в накопительных ведомостях за смену или месяц.

При *сдельно-прогрессивной* оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы — по прогрессивно нарастающим расценкам.

Пример 2.

Рабочий-сдельщик VI разряда выполнил норму выработки на 111%. Его заработок по основным сдельным расценкам за отчетный месяц составил 13 000 руб.

Согласно действующему на предприятии положению о премировании рабочих установлено: за каждый процент перевыполнения нормы выработки в пределах от 1 до 5% включительно начисляется премия в размере 2%; за каждый процент перевыполнения нормы выработки от 6 до 12% начисляется премия в размере 3% и т. д.

Таким образом, размер премии составит $28\% (2\% \times 5\%) + (3\% \times 6\%)$.

Сумма премии = 3640 руб. ($13\,000 \text{ руб.} \times 28\% : 100\%$).
 Сдельно-премиальный заработок составит 16 640 руб.
 ($13\,000 \text{ руб.} + 3640 \text{ руб.}$).

При косвенно-сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он оказывает косвенное влияние. Косвенно-сдельная расценка определяется путем умножения тарифной ставки (оклада) на количество фактически изготовленной и сданной продукции и деления на количество запланированной к выпуску продукции.

Пример 3.

Повременная заработная плата наладчика V разряда при третьей категории сложности работ составляет за месяц 7520 руб. ($47 \text{ руб.} \times 160 \text{ ч.}$). Он обслуживает 2-й участок цеха № 1 с планом выпуска продукции в текущем месяце, составляющем 1000 единиц. Фактически изготовлено и сдано 1300 единиц.

Повременная заработная плата наладчика увеличится на коэффициент перевыполнения плана и составит 9776 руб. ($7520 \text{ руб.} \times 1300 \text{ единиц} : 1000 \text{ единиц}$).

Аккордная система оплаты труда применяется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих различных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т. е. это комплексная бригада. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Выполненные работы принимает ОТК или мастер. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных часов каждым из них и их разрядами. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполненной работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности, в дальнейшем повышении производительности труда и сокращении сро-

ка выполнения работ. Оформляется аккордная работа нарядом. По заявлению членов бригады аккордный заработок может быть распределен между ними равномерно.

Пример 4.

Бригада из трех человек выполнила работу по ликвидации результатов аварии за три рабочих дня вместо пяти. Заработок рабочих за все виды работ (аккордно) составил 12 000 руб. По согласованию сторон распределение заработка производится пропорционально количеству отработанного времени, без учета квалификации и разрядов рабочих по тарификации:

1. Семенов В. В. — VII разряд, отработал 24 ч;
2. Бураков Ф. С. — V разряд, отработал 15 ч;
3. Волков А. А. — IV разряд, отработал 20 ч.

Итого: 59 ч.

Размер заработной платы за час работы — 20,339 руб. (12 000 руб. : 59 ч).

Начислено:

- Семенов В. В. — 4881,34 руб. (20,339 руб. × 24 ч);
 Бураков Ф. С. — 3050,85 руб. (20,339 руб. × 15 ч);
 Волков А. А. — 4067,8 руб. (20,339 руб. × 20 ч).

Итого: 12 000 руб. 00 коп.

10.7. ДОПЛАТЫ И НАДБАВКИ

Действующее трудовое законодательство Российской Федерации ограничивает максимальную продолжительность рабочего времени, которое устанавливает работодатель. Для работников обычно устанавливается 40-часовая рабочая неделя. Однако могут возникнуть чрезвычайные обстоятельства, в связи с которыми работник должен будет работать во внеурочное или ночное время.

Работа в сверхурочное время. Согласно ст. 91 Трудового кодекса РФ продолжительность ежедневной работы определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиками сменности и не может превышать 40 часов в неделю.

Если работник превышает установленную для него продолжительность рабочего времени, то это превышение является сверхурочной работой.

К сверхурочным работам не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3-х лет, без их согласия;
- работники моложе 18 лет;
- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

Компенсировать сотруднику сверхурочные работы можно двумя способами. Они прописаны. Первый способ: оплатить переработку. При этом первые два часа — не менее чем в полуторном размере, а последующие — как минимум в двойном. Организация вправе установить доплату и в более высоком размере. Второй способ: вместо денег сотруднику можно предоставить дополнительное время отдыха, но не меньше того, что он трудился сверхурочно. Расчет сверхурочных зависят от того, как учитывается рабочее время — в рабочих днях или часах.

Пример 1.

В сентябре работник предприятия, имеющий 5-дневную рабочую неделю с продолжительностью рабочего дня 8 ч, отработал в один из рабочих дней сверхурочно 4 ч. Зарплата работника определяется исходя из установленной часовой тарифной ставки в размере 100 руб. 38 коп. Продолжительность нормального рабочего времени в сентябре составила 168 ч, которые работник полностью отработал.

Первые 2 часа сверхурочной работы оплачиваются работнику не менее чем в полуторном размере:

$100 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 2 \text{ ч} \times 1,5 = 301 \text{ руб. } 14 \text{ коп.}$

Остальные 2 часа сверхурочной работы оплачиваются работнику в двукратном размере:

$100 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 2 \text{ ч} \times 2 = 401 \text{ руб. } 52 \text{ коп.}$

Заработная плата работника за сентябрь составила:

$100 \text{ руб. } 38 \text{ коп.} \times 168 \text{ ч} = 16 \text{ 683 руб. } 84 \text{ коп.,}$

а с учетом четырех часов сверхурочных

$17 \text{ 566,5 коп. } (16 \text{ 683} + 301,14 + 401,52).$

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни. Согласно ст. 113 Трудового кодекса РФ в праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (например, непрерывно действующее предприятие). Также в праздничные дни разрешаются работы по обслуживанию населения и неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Работа в праздничный день оплачивается в следующих размерах:

- 1) сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- 2) работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, — в размере не менее двойной часовой или дневной ставки;
- 3) работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в 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.

Работодатель может заменить повышенную оплату сотруднику за работу в праздничный день другим днем отдыха, но только по желанию сотрудника.

Пример 2.

В связи с производственной необходимостью работник отработал 12 июня 5 ч сверх нормы рабочего времени.

Норма рабочего времени в июне составила 168 ч (21 дн. × 8 ч), которые работник полностью отработал. Месячный оклад установлен работнику в размере 7000 руб.

Часовая тарифная ставка работника составила 42 руб.

Оплата пяти часов работы в праздничный день производится работнику в двойном размере:

$42 \text{ руб.} \times 5 \text{ ч} \times 2 = 420 \text{ руб.}$

Заработная плата работника в июне составила:

$7000 \text{ руб.} + 420 \text{ руб.} = 7420 \text{ руб.}$

Работникам положено два выходных дня в неделю при 5-дневной рабочей неделе, а при 6-дневной рабочей неделе — один выходной день. Общим выходным днем является воскресенье.

По согласованию сторон трудового договора за работу в выходной день сотруднику предоставляется либо другой день отдыха, либо денежная компенсация, которая выплачивается в том же порядке, что и компенсация за работу в праздничные дни.

Работа в ночное время. В соответствии со ст. 96 Трудового кодекса РФ ночным считается время с 10 ч вечера до 6 ч утра. При работе в это время продолжительность работы (смены) сокращается на один час без последующей отработки. Данное положение не распространяется на работников, для которых уже предусмотрено сокращение рабочего времени.

К работе в ночное время не допускаются:

- 1) беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3-х лет при условии их согласия;
- 2) работники моложе 18 лет;
- 3) другие категории работников в соответствии с законодательством.

Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

Каждый час работы в ночной период должен оплачиваться в повышенном размере и устанавливается предприятием самостоятельно. Однако эти доплаты не могут быть ниже предусмотренных законодательством. Доплата за каждый час работы в ночное время не может быть меньше 20% тарифной ставки или оклада работника. При этом трудовым договором может быть предусмотрена более высокая надбавка за работу в ночное время, чем установлено законодательством.

Пример 3.

В августе работник отработал в ночное время 10 ч. Работнику установлен оклад в размере 11 000 руб. Доплата в ночные часы,

предусмотренная в трудовом договоре, составляет 47% от часовой тарифной ставки (условно полагаем, что размер этой доплаты соответствует доплате, установленной законодательством).

Норма рабочего времени в августе составила 184 ч (23 дн. $\times$ $\times$ 8 ч), которые работник полностью отработал.

Часовая тарифная ставка 60 руб.

Доплата за ночное время работы составила: $60 \text{ руб.} \times 47\% \times \times 10 \text{ ч} = 282 \text{ руб.}$

Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы. Нормальными условиями работы считаются те, при которых рабочие места согласно заданиям, нарядам, маршрутным листам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, материалами, полуфабрикатами, действующим оборудованием, специальным инструментом и приспособлениями. Если эти условия не выполнены и рабочему приходится затрачивать на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплаты. С этой целью выписываются:

- наряд на сдельную работу — в случае выявления дополнительных технологических операций, не предусмотренных ранее в документах;
- листок на доплату — в случае несоответствия фактических условий работы запланированным.

Пример 4.

Рабочему-сдельщику V разряда Романову Б.В. выписан листок на доплату к наряду № 112 в связи с отсутствием инструментов необходимой точности для изготовления деталей.

На выполнение работы дополнительно устанавливаются: норма времени на единицу изделия — 10 мин, расценка на единицу 3,29 руб., норма выпуска — 10 изделий.

Доплата составит:

- нормо-часы — 100 мин (10 мин $\times$ 10);
- зарплата — 32,90 руб. (3,29 $\times$ 10).

Выписывает эти документы начальник цеха или нормировщик до начала работы с указанием номера основного документа (наряда, маршрутного листа), дополнительного

времени и расценки и вместе с нарядом или маршрутным листом вручает рабочему или бригадиру. Впоследствии это дополнительное время включают в нормо-часы и используют при расчете процента выполнения норм выработки рабочего, а доплату включают в сдельный заработок. Суммы доплат (так же, как и заработную плату) относят на себестоимость выполняемых работ, услуг и готовой продукции, что вызывает ее увеличение по сравнению с нормами, поэтому каждая причина доплат и ее виновники должны рассматриваться руководителями и оперативно анализироваться. Наряд на сдельную работу и листок на доплату обычно печатаются на цветной бумаге или с цветной полосой, подписываются дополнительно технологом и начальником цеха.

Начисление оплаты за простой. Время вынужденных перерывов в работе, в течение которого рабочие находятся в организации, но не могут быть использованы, называется простоем.

Простои, рассчитанные в денежном выражении, увеличивают себестоимость продукции, уменьшают прибыль, наносят ущерб организации, если возникли по ее вине.

Виновниками простоя могут быть как рабочие, так и администрация завода, цеха, поставщики материалов, энергии и т.д. Простои по вине рабочего не оплачиваются. Если же простой произошел не по вине рабочего, то это время оплачивается в размере не ниже $\frac{2}{3}$ тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада). В период освоения новых видов производства простои не по вине рабочего оплачиваются из расчета полной тарифной ставки повременщика соответствующего разряда. Оформляется это время листком о простое. В нем указываются причины и виновники простоя, его продолжительность, тарифная ставка рабочего, размер оплаты и сумма. В зависимости от продолжительности простои подразделяются на внутрисменные и целосменные. Внутрисменные простои оформляются

листом о простое, а в таблице рабочего времени помечаются дополнительно буквой «В» (2В, 3В). Целосменные простои чаще всего бывают вызваны внешними причинами (например, нет подачи энергии) и охватывают рабочих всего участка, цеха. Указанные простои в таблице отмечаются буквой «П» и оформляются выпиской акта с приложением списка рабочих — участников простоя.

Простои могут быть использованными, т.е. на этот период рабочие получают новые задания, назначаются на другую работу. Оформляется работа выпиской нарядов в соответствии с порядком оплаты по сдельным расценкам или с сохранением среднего заработка при условии выполнения норм выработки. В листке о простое указываются номер наряда и проработанное время.

Пример 5.

Согласно таблице учета использования рабочего времени рабочие цеха № 1 имели внутрисменный простой по вине администрации.

- 1) Романов Б.В., V разряд — 3 ч;
- 2) Зайцев А.К., IV разряд — 2 ч;
- 3) Грибов П.Б., VI разряд — 2 ч.

Согласно трудовому соглашению время простоя оплачивается в размере $\frac{2}{3}$ ставки рабочего-повременщика соответствующего разряда:

- 1) Романов Б.В. — 55,84 руб. $(27,92 \times 3 \times 2) : 3$;
- 2) Зайцев А.К. — 34,24 руб. $(25,68 \times 2 \times 2) : 3$;
- 3) Грибов П.Б. — 43,20 руб. $(32,40 \times 2 \times 2) : 3$.

Оплата за брак продукции не по вине работника. Браком в производстве считаются изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям установленных стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению. Поэтому различают брак частичный (исправимый) и полный (неисправимый).

Неисправимый брак не по вине работника оплачивается в полном размере. Частичный брак по вине работника оплачивается в пониженном размере в зависимости от

процента годности продукции. Процент годности и точный размер оплаты устанавливаются администрацией.

Частичный брак не по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции, устанавливаемого администрацией, но не менее $2/3$ тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, требуемое на изготовление данной продукции по норме.

Брак продукции, вызванный дефектами в обрабатываемом материале (трещина, раковина в металле), обнаруженный после того, как на обработку детали затрачено не менее рабочего дня, оплачивается по установленным сдельным расценкам. Брак, допущенный рабочим в период освоения нового производства, оплачивается наравне с годными изделиями. На обнаруженный брак продукции составляется акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь; можно использовать и первичные документы по учету выработки с предусмотренными для этого определенными показателями. Исправление брака, допущенного рабочим по его вине, производится без выписки акта о браке. Если брак исправляется другим рабочим, то ему выписывается наряд, на котором проставляется штамп «Исправление брака». Указанный документ служит основанием для оплаты брака.

10.8. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И РАСЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ЗА НЕОТРАБОТАННОЕ ВРЕМЯ И ПОСОБИЙ ПО ВРЕМЕННОЙ НЕТРУДОСПОСОБНОСТИ

Согласно трудовому законодательству рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок.

Средний заработок рассчитывают, когда нужно выплатить отпускные, командировочные, компенсацию за неиспользованный отпуск.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного времени за 12 предшествующих месяцев.

Оплата отпуска. Сумма отпускных — это так называемая дополнительная заработная плата работника, на которую он имеет право по истечении 6 месяцев работы.

Право на отпуск оформляется приказом руководителя организации с указанием срока его начала и продолжительности. Нормативное количество дней отпуска в году не может быть менее 28 календарных дней, а для сотрудника в возрасте до 18 лет его продолжительность составляет 31 календарный день. В зависимости от профиля организации (образовательные, научные, с вредными условиями труда) количество дней отпуска может быть до 56 дней в году. Следует различать основной отпуск и дополнительный. Оплата основного отпуска включается в себестоимость продукции, работ, услуг, а оплата дополнительного производится за счет других источников финансирования.

Расчет отпускных сумм производится в размере среднего заработка за 12 календарных месяцев работы, предшествующих событию.

При этом под событием понимается предоставление работнику отпуска с сохранением средней заработной платы и другие случаи, с которыми связана ее выплата.

Статья 139 Трудового кодекса разрешает организации при расчете отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск выбирать расчетный период, который отличается от предусмотренного законодательством, прописав его в коллективном договоре или локальном нормативном акте.

Порядок расчета отпускных зависит от того, полностью или нет отработан расчетный период.

1. Расчетный период (12 последних календарных месяцев) отработан полностью:

$$O = 3П : 12 : 29,4 \times Д,$$

где: О — сумма отпускных (руб.); 3П — общая сумма заработной платы за расчетный период; Д — количество дней отпуска; 29,4 — среднее количество календарных дней в месяце.

2. Расчетный период отработан не полностью:

а) определяем количество календарных дней (К), приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$K = 29,4 \text{ дн.} \times M + (29,4 \text{ дн.} : K_{\text{дн}1} \times K_{\text{отр}1} + 29,4 \text{ дн.} : K_{\text{дн}2} \times K_{\text{отр}2...}),$$

где: К — количество календарных дней;

М — количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде;

$K_{\text{дн}1}...$ — количество календарных дней в «неполных» месяцах;

$K_{\text{отр}1}...$ — количество календарных дней в «неполных» месяцах, приходящихся на отработанное время.

б) Сумма отпускных (О) рассчитывается по следующей формуле:

$$O = 3П : K \times Д \text{ (руб.)}$$

Пример 1.

Рабочему Семенову Р.А. по приказу руководителя организации предоставлен отпуск на 28 календарных дней со 2 июля.

Его заработок за 12 предшествующих календарных месяцев составил 154 540 руб.

Расчетный период отработан полностью.

- 1) Определяем средний дневной заработок:

$$154\,540 : 12 : 29,4 = 438 \text{ руб. } 04 \text{ коп.}$$

- 2) Сумма оплаты за дни отпуска:

$$438,04 \times 28 \text{ дней} = 12265 \text{ руб. } 06 \text{ коп.}$$

Пример 2.

Работник ООО «Дон» уходит в ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней с 2 ноября 2012 г. В августе он болел 8 дней (заработок 12 050 руб.), в сентябре болел 10 дней (заработок 12 000 руб.), в октябре болел 14 дней (заработок 11 714 руб.).

Расчетный период с 1 ноября 2011 г. по 1 ноября 2012 г. Оклад работника 15 000 руб.

Первые 9 месяцев расчетного периода отработаны полностью, а в последующие месяцы отработано:

Август — 23 календарных дня.

Сентябрь — 20 календарных дней.

Октябрь — 17 календарных дней.

1. Определяем количество календарных дней для расчета:

$$K = 29,4 \times 9 + (29,4 : 31 \times 23) + (29,4 : 30 \times 20) + (29,4 : 31 \times 17) = 322,14.$$

2. Средний дневной заработок:

$$(15\,000 \times 9 + 12\,050 + 12\,000 + 11\,714) : 322,14 = 170\,764 : 322,14 = 530,09 \text{ руб.}$$

3. Сумма отпускных составит:

$$530,09 \text{ руб.} \times 28 \text{ дней} = 14\,842,52.$$

Праздничные нерабочие дни, приходящиеся на период отпуска, в расчет не включаются и не оплачиваются.

При определении среднего заработка учитываются только те премии, которые начислены в расчетном периоде. То есть премия учитывается даже в том случае, если она выплачена за период, который полностью или частично «выпал» из расчетного. Важно, чтобы момент начисления премии попал в расчетный период. Следовательно, сейчас действует такой принцип. Если премия начислена в одном из месяцев расчетного периода, ее надо учитывать. Не важно, за какой период ее выдают. Если же премия начислена в месяце, который в расчетный период не попадает, то брать в расчет ее не надо.

**Расчет отпускных:
какие выплаты учитывать**

Выплаты, учитываемые при расчете отпускных	Выплаты, не учитываемые при расчете отпускных
– основная заработная плата в зависимости от установленной системы оплаты труда; – надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) стимулирующего характера; – выплаты, связанные с условиями труда, в том числе повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы; – премии и вознаграждения, предусмотренные системой оплаты труда, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет; – авторские гонорары сотрудников, которые состоят в списочном составе редакции СМИ и организаций искусства; – другие начисления, которые предусмотрены системой оплаты труда на предприятии	– отпускные; – выплаты в размере среднего заработка за отработанное время (за исключением оплачиваемых перерывов кормления ребенка); – пособия по временной нетрудоспособности или по беременности и родам; – оплата дополнительных выходных дней для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства; – премии, не предусмотренные системой оплаты труда; – начисления за время простоя по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и сотрудника; – выплаты, полученные не в качестве вознаграждения за труд (дивиденды, проценты по вкладам, страховые выплаты, материальная помощь, кредиты и т. д.)

**Как учитывать премии
при расчете среднего заработка**

Виды премий	В какой сумме включаются в расчет среднего заработка
Ежемесячные премии и вознаграждения	Фактически начисленные в расчетном периоде, но не более одной за каждый показатель за каждый месяц расчетного периода. Учитываются в полном объеме, только если расчетный период отработан полностью. При не полностью отработанном расчетном периоде учитываются пропорционально отработанному времени. Однако если премия начислена за фактически отработанное время в расчетном периоде, то ее можно учесть в полном объеме

Окончание табл.

Виды премий	В какой сумме включаются в расчет среднего заработка
Премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц	Фактически начисленные в расчетном периоде за каждый показатель. При этом продолжительность периода, за который начислены премии, не должна превышать продолжительности расчетного периода. Учитываются в полном объеме, только если расчетный период отработан полностью. При не полностью отработанном расчетном периоде учитываются пропорционально отработанному времени. Однако если премия начислена за фактически отработанное время в расчетном периоде, то ее можно учесть в полном объеме
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	Учитывается только одна такая премия за предыдущий год. Такие премии учитываются независимо от того, начислены они в расчетном периоде или нет. Учитываются в полном объеме, если расчетный период отработан полностью. При не полностью отработанном расчетном периоде учитываются пропорционально отработанному времени, даже если премия выплачена за фактически отработанное время. Исключение — ситуация, когда расчетный период совпадает с календарным годом. Тогда премию можно учесть полностью, если она начислена за фактически отработанное время

Исключение из этого правила — годовые премии, выплачиваемые за предшествующий календарный год. Их следует учитывать при расчете среднего заработка независимо от того, когда начислена такая премия.

Например, работнику предоставлен отпуск в феврале 2011 г., расчетный период с 1 февраля 2010 г. по 31 января 2011 г.

За этот период ему выдано 4 квартальные премии и одна из них в феврале 2010 г. — за 4-й квартал 2009 г.

В этом случае при расчете отпускных должны быть учтены все квартальные премии, так как они начислены в пределах расчетного периода и четыре квартальные премии равны двенадцати месячным премиям.

Если приходящееся на расчетный период время отработано не полностью, при расчете величины среднего заработка сумму премий и вознаграждений следует учитывать пропорционально отработанному в расчетном периоде времени.

Пример 3.

Работник уходит в отпуск в декабре. Месячный должностной оклад работника 8000 руб. В расчетном периоде (12 предшествующих месяцев), который отработан полностью, начислены премии:

- 3 ежемесячных (в сентябре, октябре и ноябре) — по 400 руб.,
- квартальная (в сентябре) — 3600 руб.;
- за 9 месяцев (в октябре) — 3000 руб.

Требуется определить средний дневной заработок для оплаты отпуска.

1. Определяем сумму премиальных выплат, которую следует учесть при подсчете среднего заработка.

Все три месячные премии учитываются полностью:

$$400 + 400 + 400 = 1200 \text{ руб.}$$

Остальные премии учитываются в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели:

Квартальная — 3600 руб.

За 9 месяцев — 3000 руб.

2. Определяем средний дневной заработок для оплаты отпуска.

$$(8000 \times 12 + 1200 + 3600 + 3000) : 29,4 : 12 = 294,22 \text{ руб.}$$

В тех случаях, когда приходящееся на расчетный период время отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени в расчетном периоде.

При расчете среднего заработка учитывается и материальная помощь. Порядок ее учета аналогичен порядку учета премий.

Изложенный порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за работниками, распространяется на организации независимо от их организационно-правовых форм и применяется в следующих случаях:

- пребывание работника в очередном основном или дополнительном отпуске, а также в учебном отпуске;
- выплаты компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;
- выплаты выходного пособия при увольнении, по сокращению штатов или в связи с ликвидацией учреждения, предприятия, организации;
- пребывание работника в отпуске в связи с обучением в образовательном учреждении;
- выполнение государственных обязанностей;
- выплаты за время вынужденного прогула незаконно уволенному и восстановленному судом работнику;
- направления на монтажные и наладочные работы;
- направления в командировки и переезд на работу в другую местность;
- направления работника на курсы для повышения квалификации с отрывом от производства и др.

Расчеты среднего заработка производятся на основании данных учета рабочего времени и соответствующих документов, подтверждающих право работника на получение гарантированного законодательством среднего заработка.

При увольнении работников или уходе на пенсию с ними производится окончательный расчет как по заработной плате за отработанное в отчетном месяце время, так и за время отпуска, который ко дню увольнения не использован. Отдел кадров рассчитывает количество дней неиспользованного отпуска пропорционально количеству отработанных месяцев последнего отпуска и в зависимости от числа дней установленного ежегодного отпуска.

Порядок выплат компенсации за неиспользованный отпуск установлен ст. 126 Трудового кодекса РФ.

В случаях, когда работник не использовал отпуск, но не увольняется, ему может быть предоставлена компенсация

за ту часть неотгулянного ежегодного отпуска, которая превышает 28 календарных дней. Поэтому, если сотрудник имеет право на более длительный отпуск, то вместо дополнительных дней он может получить компенсацию с согласия работодателя. Трудовой кодекс запрещает выплачивать компенсацию работникам, которым ежегодно полагается не более 28 дней отпуска, т. е. получить компенсацию, продолжая работать в организации, имеют возможность только обладающие правом на дополнительный или удлиненный отпуск. А компенсацию за неиспользованные основные отпуска продолжительностью 28 дней можно получить только при увольнении.

Пример 4.

Сотрудник, имеющий оклад 10 000 руб., работал в организации с 1 апреля по 18 августа. В связи с увольнением ему необходимо выплатить компенсацию за неиспользованный отпуск. За каждый полный месяц работы полагается 2,33 (28 дн. : 12 мес.) календарного дня отпуска. При этом за месяц, отработанный не полностью, также полагается 2,33 дня при условии, что сотрудник отработал больше половины месяца. А за месяц, в котором работник отработал меньше половины, отпуск не полагается.

В данном примере сотрудник отработал полностью апрель, май, июнь, июль и больше половины августа.

Компенсацию нужно начислить за 11,65 дня (2,33 дн. × 5 мес.).

Среднедневной заработок составил:

$$(10\,000 \text{ руб.} \times 4) : 4 = 29,4 \text{ дн.} = 340,14 \text{ руб.}$$

Сумма компенсации за неиспользованный отпуск 3962,59 руб. (340,14 руб. × 11,65 дн.).

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Пособие по временной нетрудоспособности — особый вид оплаты неотработанного времени. Его источником являются не только себестоимость, как для всех предшествующих видов оплат неотработанного времени, а средства органов социального страхования.

Основанием для расчета сумм к оплате являются таблицы учета использованного рабочего времени и листок времен-

ной нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения.

Право на пособие имеют граждане, работающие по трудовым договорам, государственные служащие и лица, добровольно уплачивающие за себя взносы в фонд социального страхования РФ.

Для расчета пособия используется понятие «страховой стаж», т. е. периоды работы, в которые гражданин подлежал обязательному социальному страхованию.

В страховой стаж включаются периоды:

- работы по трудовому договору;
- государственной гражданской или муниципальной службы;
- иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности.

Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности застрахованным лицам осуществляется за счет средств бюджета фонда социального страхования, а также за счет средств работодателя.

Пособие оплачивается за счет средств работодателя: за первые 3 дня временной нетрудоспособности в случае утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы.

Д-т 20, 26, 44 — К-т 70 — начислено пособие за счет работодателя.

Пособие оплачивается за счет средств Фонда социального страхования:

- начиная с 4-го дня временной нетрудоспособности в случае утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы работника;
- с 1-го дня временной нетрудоспособности:
 - пособие застрахованным лицам, добровольно вступившим в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

- пособия по беременности и родам, единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности, единовременного пособия при рождении ребенка, ежемесячного пособия по уходу за ребенком;
- при необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- в случае карантина застрахованного лица, а также карантина ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- при осуществлении протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- при долечивании в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории Российской Федерации, непосредственно после стационарного лечения.

Д-т 69/1 — К-т 70 — начислено пособие за счет ФСС РФ.

Пособия, выплачиваемые за счет ФСС РФ, рассчитываются и выплачиваются работодателем в счет уплаты страховых взносов в Фонд социального страхования.

Сумма страховых взносов, подлежащих перечислению работодателем в ФСС РФ, уменьшается на сумму произведенных ими расходов на выплату пособий работникам. Если начисленных страховых взносов для выплаты пособий недостаточно работодатель обращается за необходимыми средствами в территориальный орган ФСС РФ по месту своей регистрации.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующем размере:

- 1) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, — 100% среднего заработка;
- 2) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, — 80% среднего заработка;

3) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, — 60% среднего заработка.

Пособие по беременности и родам не зависит от страхового стажа застрахованной женщины и выплачивается в размере 100% ее заработка. Исключение составляет только ситуация, когда женщина имеет страховой стаж менее шести месяцев, ей выплачивается пособие в размере МРОТ.

Средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия, принимается равным минимальному размеру оплаты труда (МРОТ), установленному федеральным законом на день наступления страхового случая, в следующих ситуациях:

- если застрахованное лицо в течение расчетных двух календарных лет не имело заработка;
- если средний заработок, исчисленный за расчетный период, в расчете за полный календарный месяц ниже МРОТ, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая;
- если застрахованное лицо, имеет страховой стаж менее 6 месяцев.

Все работодатели обязаны перечислять взносы в ФСС РФ, это дает возможность получать социальные выплаты за счет средств фонда. Работники, которые работают у работодателей, применяющих специальные режимы налогообложения, обеспечиваются пособиями по общим правилам.

Суммы пособий по временной нетрудоспособности в общую сумму заработка не входят, так как страховые взносы в ФСС на все виды пособий не начисляются.

Для расчета пособия по временной нетрудоспособности нужно:

1. Определить заработок сотрудника за два календарных года, предшествовавших году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе работы у другого страхователя.

Для этого сложить все виды выплат и иные вознаграждения в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС РФ.

2. Определить средний дневной заработок. Средний дневной заработок определяют по формуле:

$$\text{СДЗ} = \text{ЗП} : 730,$$

где ЗП — заработок, начисленный за расчетный период; 730 — константа, установленная Законом.

3. Определить сумму пособия с учетом процента, соответствующего продолжительности страхового стажа сотрудника.

4. Рассчитать сумму пособия исходя из количества дней нетрудоспособности.

В средний заработок включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу работника, на которые начисляются страховые взносы в ФСС РФ, и которые не превышают предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ, установленную в 2011 г. — 463 000 руб., в 2012 г. — 512 000 руб., в 2013 г. — 568 000 руб. То есть общий заработок за год не может превышать предельной величины базы для начисления страховых взносов в ФСС.

Пример 5.

При наступлении страхового случая в 2013 г. расчетный период охватывает 2011 и 2012 годы. Зайцев А. В. болел с 18 по 22 мая 2013 г.

Его заработок за 2011–2012 г. составил 638 000 руб. Страховой стаж 3 года. Среднедневной заработок:

$$873,97 \text{ руб. } (638\,000 \text{ руб.} : 730 \text{ дн.}).$$

С учетом страхового стажа пособие составит:

$$873,97 \text{ руб.} \times 60\% = 524,38 \text{ руб.}$$

$$\text{Пособие за 5 дней} — 2621,9 (524,38 \text{ руб.} \times 5 \text{ дн.}).$$

Плательщики страховых взносов, не производящие выплат физическим лицам вправе добровольно вступить в правоотношения по обязательному социальному страхованию

на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством и уплачивать за себя страховые взносы в размере 2,9% от стоимости страхового года.

Стоимость страхового года определяется как произведение МРОТ, установленного на начало финансового года, за который уплачиваются страховые взносы, и тарифа страховых взносов в соответствующий государственный внебюджетный фонд, увеличенное в 12 раз.

Если считать исходя из текущего размера МРОТ (с 2013 г. — 5205 руб.), то

$$\text{взнос в ФСС } 5205 \text{ руб.} \times 12 \times 2,9\% = 1811 \text{ руб.}$$

Сумма пособия не может быть меньше величины, рассчитанной исходя из МРОТ.

Пример 6.

Работник Светлов С.В. болел с 18 по 22 июля 2012 г. (всего 5 дн.). В расчетном периоде — 2010–2011 гг. Светлов нигде не работал. Страховой стаж 1 год. Среднедневной заработок с учетом страхового стажа составит:

$$5205 \times 24 \text{ мес.} : 730 \text{ дн.} \times 60\% = 102,674 \text{ руб.}$$

Сумма пособия составит,

$$102,674 \text{ руб.} \times 3 \text{ дн.} = 308,02 \text{ руб.} \text{ — за счет работодателя — Д-т 20 К-т 70.}$$

$$102,674 \text{ руб.} \times 2 \text{ дн.} = 205,35 \text{ руб.} \text{ — за счет средств ФСС — Д-т 69/1 К-т 70.}$$

Если работник в течение последних двух календарных лет трудился в разных организациях, для расчета пособия он должен представить справки по специальной форме о зарплате с каждого прошлого места работы.

Пособие должно быть назначено в течение 10 календарных дней со дня обращения за ним работника.

Оплатить больничный нужно и в том случае, если заболевание наступило в течение 30 календарных дней после увольнения работника, причем независимо от причины ухода.

Размер выплаты рассчитывается исходя из 60% его среднего заработка.

Если сотрудник одновременно работает у нескольких работодателей, он может получить пособие по временной нетрудоспособности (по беременности и родам) по каждому месту работы. Для этого необходимо получить несколько больничных листов — по числу мест работы. Если в расчетном периоде застрахованное лицо работало у других работодателей необходимо предоставить «Справку о сумме заработной платы, иных выплат и вознаграждений за два календарных года, предшествующих году прекращения работы или году обращения за справкой, и текущий календарный год».

Пособия по временной нетрудоспособности (кроме пособия по беременности и родам) облагаются налогом на доходы физических лиц.

С 1 января 2013 г. средний дневной заработок, необходимый для расчета пособия по беременности и родам, а также ежемесячного пособия по уходу за ребенком, исчисляется путем деления всего заработка работника за два календарных года, которые предшествуют году наступления страхового случая, на число календарных дней в них. При этом из расчетного периода исключены периоды:

- временной нетрудоспособности, отпусков по беременности и родам и по уходу за ребенком;
- дополнительные оплачиваемые выходные для ухода за ребенком-инвалидом;
- периоды освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением зарплаты, если на нее не начислялись страховые взносы в ФСС России.

Необходимо учесть, что средний дневной заработок не может превышать величину, которая определяется путем деления на 730 предельной базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ.

Начисление заработной платы за время командировки. При направлении работника в командировку за ним сохраняется средний заработок, рассчитанный исходя из фак-

тического заработка с учетом премий. При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются суммы, начисленные за время, когда за работником сохранялся средний заработок, в том числе время прошлых командировок, пришедшихся на расчетный период и начисленный за этот период средний заработок.

Алгоритм расчета среднего заработка для оплаты командировки:

1. Определяем расчетный период. По общему правилу он составляет 12 полных календарных месяцев, предшествующих моменту выплаты. При этом, в частности, из него исключаются периоды, когда за работником сохранялся средний заработок или он получал пособие по временной нетрудоспособности.

2. Исчисляем общий заработок сотрудника за расчетный период. В него включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации. Полный перечень приведен в п. 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Но не включаются суммы, начисленные за время, когда за работником сохранялся средний заработок или он получал пособие по временной нетрудоспособности (пособие по беременности и родам).

3. Определяем среднедневной заработок. Для этого сумму заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, нужно разделить на количество фактически отработанных в этот период дней.

4. Подсчитываем сумму, полагающуюся работнику за время командировки. Чтобы ее определить, величину среднедневного заработка умножаем на количество рабочих дней, приходящихся на время командировки.

Пример 7.

Работник ЗАО «Смена» Сидоров В. С. в период с 26 марта по 3 апреля 2013 г. включительно (всего 7 рабочих дней) находился в командировке. Служебные поездки оплачиваются на фирме исходя из среднего заработка.

Сидорову В.С. установлен оклад в размере 10 000 руб. Расчетный период — с 1 марта 2012 г. по 28 февраля 2013 г. На него приходится 249 рабочих дней. При этом в период с 10 по 13 июля 2012 г. (4 рабочих дня) включительно Сидоров уже был в командировке, а в период с 31 июля по 27 августа (20 рабочих дней) он был в очередном ежегодном отпуске. Таким образом, в июле он отработал 16 дней из 21 (начислено 7619,05 руб.), а в августе 4 дня из 23 (начислено 1739,13 руб.).

В феврале 2013 г. ему была начислена годовая премия по итогам работы за 2012 г. в размере 12 000 руб. По общему правилу при расчете среднего заработка она должна быть учтена полностью (12 000 руб. : 12 мес. × 12 мес. = 12 000 руб.). Однако в расчетном периоде Сидоров был в командировке и отпуске, на эти периоды в общей сложности приходится 24 рабочих дня (4 + 20). Таким образом, всего он отработал 225 дней (249 – 24). Поэтому размер годовой премии, принимаемой в расчет, составит:

$$12\,000 \text{ руб.} : 249 \text{ дн.} \times 225 \text{ дн.} = 10\,843,37 \text{ руб.}$$

Сумма среднедневного заработка, сохраняемая на время командировки, будет рассчитана так:

$$(10\,000 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.} + 7619,05 \text{ руб.} + 1739,13 \text{ руб.} + 10\,843,37 \text{ руб.}) / 225 \text{ дн.} = 534,23 \text{ руб.}$$

Всего работнику за время командировки должно быть начислено: $534,27 \times 7 \text{ дн.} = 3739,61 \text{ руб.}$

10.9. УДЕРЖАНИЯ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Бухгалтерия предприятия не только производит начисления заработной платы, но и удержания из нее.

Все виды удержаний и вычеты можно подразделить на:

- обязательные удержания;
- удержания по инициативе организации.

К *обязательным* удержаниям относятся: налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и нотариально заверенным соглашениям в пользу юридических и физических лиц.

К удержаниям *по инициативе* организации относятся:

- суммы, полученные в подотчет и своевременно не возвращенные;

- непогашенные своевременно займы;
- за ущерб, нанесенный производству;
- за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей;
- за форменную одежду;
- суммы, излишне выплаченные вследствие арифметических ошибок;
- денежные начеты и др.

10.9.1. Налог на доходы физических лиц

Налоговым кодексом РФ (гл. 23) установлен порядок удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц (подходного налога).

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

При определении налогооблагаемой базы работодатель — налоговый агент должен учесть все доходы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

Порядок определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды

В налоговую базу включаются доходы в виде материальной выгоды, к которой относится материальная выгода, полученная от:

- экономии на процентах за пользование заемными средствами;
- приобретения товаров (работ, услуг) по ценам более низким по сравнению с ценами, по которым обычно реализуются эти товары (в налоговую базу включается разница в ценах);

- приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночной стоимости этих ценных бумаг.

Выгода от экономии на процентах включается в налоговую базу в том случае, если процент за пользование заемными средствами меньше $2/3$ ставки рефинансирования ЦБ РФ. Налогом облагается положительная разница между суммой, исчисленной исходя из $2/3$ ставки рефинансирования, и суммой фактически уплаченных процентов.

Пример 1:

Миронов М.А. работает в ЗАО «Ветер». 10 октября 2012 года компания выдала Миронову беспроцентный заем до конца месяца в сумме 150 000 руб. Деньги Миронов полностью вернул в кассу компании 31 октября 2012 года.

Ставка рефинансирования Центрального банка РФ в октябре 2012 года составляла 8,25 % годовых. Сумму материальной выгоды бухгалтер рассчитал так:

$$150\,000 \text{ руб.} \times 8,25\% \times 2/3 : 366 \text{ дн.} \times 21 \text{ дн.} = 473,36 \text{ руб.,}$$

где 21 дн. — количество дней пользования займом.

Сумма НДФЛ с материальной выгоды составит 165,68 руб. (473,36 руб. $\times$ 35%).

Пример 2:

ЗАО «Ветер» 1 марта предоставило Маркову П.А. заем в размере 120 000 руб. сроком на шесть месяцев под 5% годовых. По условиям договора проценты за пользование заемными средствами работник уплачивает ежемесячно не позднее 1-го числа каждого месяца. В эти же сроки он ежемесячно возвращает по 20 000 руб. основного долга (займа). Проценты начисляются за каждый день фактического пользования заемными средствами начиная с 2 марта.

В первый раз Марков вернул часть займа 31 марта и в этот же день уплатил проценты за период с 2 по 31 марта. Ставка рефинансирования Банка России, установленная на эту дату, составляет 8,25% годовых. Процентная ставка, рассчитанная исходя из $2/3$ действующей ставки рефинансирования Банка России, равна 5,5% ($8,25\% \times 2/3$). Заем предоставлен работнику под ставку, составляющую менее $2/3$ от действующей ставки рефинансирования ($5\% < 5,5\%$), поэтому у заемщика возникает

доход в виде материальной выгоды от экономии на процентах, который включается в налоговую базу по НДФЛ. Сумму такого дохода, полученного за период с 2 по 31 марта, ЗАО «Ветер» рассчитало в день уплаты процентов, то есть 31 марта.

Величина процентов, фактически начисленных за указанный период по условиям договора займа, составила 493,15 руб. ($120\,000 \text{ руб.} \times 5\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$), а процентов, исчисленных исходя из 2/3 ставки рефинансирования Банка России, действующей на дату уплаты процентов, за этот же период, — 542,47 руб. ($120\,000 \text{ руб.} \times 5,5\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$). Таким образом, сумма материальной выгоды от экономии на процентах за период с 2 по 31 марта равна 49,32 руб. ($542,47 \text{ руб.} - 493,15 \text{ руб.}$), а НДФЛ, исчисленный с такого дохода, — 17 руб. ($49,32 \text{ руб.} \times 35\%$)

Порядок определения налоговой базы при получении доходов, в отношении которых установлена ставка 13%

Доходы, подлежащие налогообложению по ставке 13%, уменьшаются на так называемые налоговые вычеты. Налоговый кодекс делит эти вычеты на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты

Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ), определяет порядок исчисления налоговой базы по НДФЛ для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13 %, и вводит понятие налоговых вычетов. В соответствии с этой нормой, налоговая база определяется как денежное выражение указанных доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Налоговый Кодекс предусматривает четыре группы налоговых вычетов:

- стандартные,
- социальные,
- имущественные,
- профессиональные.

Статья 218 НК РФ определяет стандартные налоговые вычеты, которые подразделяются на личные вычеты и вы-

четы на детей. Личные вычеты предоставляются налогоплательщику в зависимости от того, принадлежит ли он сам к одной из категорий, указанных в НК РФ. Вычеты на детей предоставляются налогоплательщику в случае, если на его обеспечении находится ребенок. Вычет предоставляется только работнику, являющемуся налоговым резидентом России, только по его заявлению и при предъявлении документов, подтверждающих его право на вычет. Вычеты предоставляются за каждый месяц налогового периода (т.е. 1 года), в котором у налогоплательщика был доход, облагаемый по ставке 13%.

Если налогоплательщик работает в нескольких организациях, то вычет может быть предоставлен ему только по одному месту работы по его выбору.

Если у работника хотя бы в одном месяце налогового периода был доход, облагаемый по ставке 13 %, то его доход может быть уменьшен на вычеты за все те месяцы текущего налогового периода, когда право на вычеты не применялось из-за отсутствия облагаемого дохода. В случае, если доход работника за налоговый период оказался меньше суммы вычетов, на которые он имеет право, то налоговая база по НДФЛ считается равной нулю, то есть заработок не будет облагаться НДФЛ. Если работник устроился на работу не с начала года, то он в обязательном порядке должен представить справку о доходах с предыдущего места работы, чтобы все доходы и примененные льготы с начала года были учтены при проведении текущих расчетов.

НК РФ определяет два вида личных вычетов: в размере 500 рублей и 3000 руб.

Если налогоплательщик имеет право на оба личных вычета, то ему предоставляется максимальный из них.

Налогоплательщик имеет право на получение следующих личных стандартных налоговых вычетов:

1) в размере *3000 руб. за каждый месяц налогового периода:*

- лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным

воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС ;

- лица, получившие инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лица, принимавших в 1986—1987 годах участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- лица, ставшие инвалидами, вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
- лица, непосредственно участвовавшие в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и под землей и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 января 1963 года;
- инвалиды Великой Отечественной войны;
- инвалиды из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы и др.

2) налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода предоставляется следующим категориям налогоплательщиков:

- Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации, а также лицам, награжденным орденом Славы трех степеней;
- лицам, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны и узникам концлагерей;
- инвалидам с детства, а также инвалидам I и II групп;
- лицам, отдавшим костный мозг для спасения жизни людей;
- родителям и супругам военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы, а также родителям и супругам государственных

служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Указанный вычет предоставляется супругам погибших военнослужащих и государственных служащих, если они не вступили в повторный брак;

- гражданам, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в боевых действиях на территории Российской Федерации и др.

Для личных вычетов ограничения по доходам нет.

Налоговым Кодексом устанавливаются следующие размеры детских вычетов:

- 1400 рублей — на первого ребенка;
- 1400 рублей — на второго ребенка;
- 3000 рублей — на третьего и каждого последующего ребенка;
- 3000 рублей — на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Вычет в **двойном** размере, при наличии дохода по ставке 13%, предоставляется одному из родителей в случае, если второй родитель отказался от своего права на вычет и подтвердил это заявлением и справкой со своего места работы. Также вычет в двойном размере предоставляется единственному родителю. Понятие «единственный родитель» означает отсутствие у ребенка второго родителя, следовательно, двойной вычет положен родителю ребенка, если:

- второй родитель умер, признан безвестно отсутствующим (объявлен умершим);
- ребенок рожден вне брака и отцовство не установлено, т.е. в выданном органами ЗАГС свидетельстве о рождении ребенка отсутствует запись об отце либо запись сделана по заявлению матери ребенка.

Ставки НДФЛ

Вид дохода	Размер ставки
Доходы, получаемые налоговыми резидентами	
1. Стоимость выигрышей, призов, получаемых в конкурсах, играх, других мероприятиях в целях рекламы товаров (работ, услуг). При этом НДФЛ облагаются только доходы свыше 4000 руб. Доход в пределах указанного лимита освобождается от налога	35%
2. Процентные доходы по вкладам в банках. При этом облагается налогом только часть процентов: — по рублевым вкладам — сверх ставки рефинансирования ЦБ, действующей в период начисления процентов, увеличенной на 5%; — по вкладам в иностранной валюте — сверх 9% годовых. Проценты в пределах указанных лимитов освобождаются от налога	
3. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами. Налогом облагается отрицательная разница между суммой процентов, исчисленных исходя из условий договора, и суммой процентов, исчисленной исходя из: — 2/3 ставки рефинансирования на дату уплаты процентов, — по кредитам (займам) в рублях; — 9% годовых, — по кредитам (займам) в иностранной валюте. Исключение составляет материальная выгода, полученная: — в течение установленного договором периода беспроцентного пользования кредитом при операциях с банковскими картами; — по заемным (кредитным) средствам, привлеченным на покупку или новое строительство жилого дома (квартиры, комнаты) в России, при условии, что заемщик имеет право на имущественный вычет, предусмотренный подп. 2 п. 1 ст. 220 Налогового кодекса РФ — 13%	

Окончание табл.

Вид дохода	Размер ставки
Доходы, получаемые налоговыми резидентами	
4. Дивиденды	9%
5. Проценты по облигациям с ипотечным покрытием, выпущенным до 1 января 2007 г.	
6. Доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученные на основании приобретения ипотечных сертификатов участия. При условии, что данные сертификаты выданы управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.	
7. Все другие виды доходов, полученные налоговыми резидентами от источников на территории РФ и за ее пределами	13%
Доходы, получаемые налоговыми нерезидентами	
1. Дивиденды от российских фирм	15%
2. Все доходы за исключением дивидендов и случаев, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения	30%

Если единственный родитель вступает в брак, то он теряет право на получение вычета в двойном размере с месяца, следующего за вступлением в брак вне зависимости от того, усыновил (удочерил) супруг ребенка или нет, так как в этом случае право на вычет получает супруг родителя ребенка. Однако в случае расторжения брака, если супруг ребенка не усыновил, право на двойной вычет возобновляется. Единственному опекуну, попечителю или приемному родителю двойной вычет предоставляют независимо от того, состоит он в браке или нет.

Вычет предоставляется, начиная с месяца рождения ребенка или месяца, в котором установлена опека (попечительство).

Вычет предоставляется родителям, супругам родителей, усыновителям, опекунам, попечителям, приемным родителям, супругам приемных родителей, на обеспечении которых находится ребенок. Вычет на детей предоставляется вне зависимости от того, имеет ли право налогоплательщик на личный вычет.

Право на вычет предоставляется родителю до тех пор, пока он сохраняет обязанность содержать своих детей. То есть даже в случае, если брак распался, оба родителя имеют право на вычет. Кроме того, вычетом может воспользоваться и супруг родителя, на обеспечении которого находится ребенок. Иностранцы, привлеченные как высококвалифицированные специалисты, могут претендовать на данный вычет только после того, как приобретут статус налоговых резидентов России, несмотря на то, что их доходы с первого дня пребывания в России облагаются по ставке 13%.

Также право на вычет не зависит от того, имеет ли ребенок собственный заработок или иные источники дохода, а также проживает ли он вместе с родителями. Если ребенок вступил в брак, это также не является основанием для прекращения применения вычетов.

Налогоплательщикам, которые являются опекунами или попечителями, стандартный вычет предоставляется только до достижения ребенком 18 лет.

Для вычетов на детей существует ограничение по доходам налогоплательщика, то есть они действуют до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, детские вычеты не применяются. В следующем налоговом периоде применение вычетов возобновляется.

Родитель (усыновитель, опекун, попечитель) ребенка в возрасте до 18 лет, являющегося ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы, имеет право на вычет в размере 3000 руб. Вычет на детей-инвалидов не удваивается.

Если третий ребенок является инвалидом, вычет не удваивается и равен 3000 руб.

Итак, третьим признается ребенок, рожденный хронологически третьим. Очередность определяется по дате рождения вне зависимости от возраста детей. Это означает, что родитель троих детей имеет право на вычет в размере 3000 руб. на младшего ребенка (если тот младше 18 лет или студент) вне зависимости от того, предоставляется ли ему вычет на старших детей.

Для предоставления вычетов в первую очередь необходимо заявление работника. В заявлении должен быть обозначен налоговый период, например с 2013 г., указаны конкретные суммы вычетов и дата составления заявления.

К заявлению прилагаются документы, подтверждающие право на вычет. Среди таких документов могут быть:

- копия свидетельства рождения каждого ребенка;
- справка с места обучения ребенка (для обучающихся по очной форме обучения детей в возрасте от 18 до 24 лет) После того как ребенку исполнилось 24 года, право на вычет утрачивается;
- копия свидетельства о браке, если на вычет претендует супруга (супруг) родителя, приемного родителя;
- копия договора о передаче ребенка (детей) на воспитание в семью (для приемных родителей);
- выписка из решения об установлении над ребенком опеки или попечительства (для опекуна, попечителя);
- справка об инвалидности;
- выписка из решения суда о признании второго родителя безвестно отсутствующим или умершим;

- справка по форме 2-НДФЛ с предыдущего места работы (в случае, если работник устроился на работу в середине года);
- копия заявления второго родителя об отказе от вычета, а также справка с места работы о том, что вычет не предоставляется (в случае, если один из родителей отдает свое право на вычет другому).

Пример.

Сотрудник Н.О. Соколов уходит в отпуск с 20 июня по 3 июля 2012 г. Оклад Скворцова — 45 000 руб. в месяц. У него один несовершеннолетний ребенок. За 12 дней, отработанных в июне, Скворцову начислена зарплата 27 000 руб. ($45\,000 \text{ руб.} : 20 \text{ дн.} \times 12 \text{ дн.}$). Сумма отпускных за 14 календарных дней составила 21 000 руб.

Всего сотруднику полагается в июне 48 000 руб. ($27\,000 + 21\,000$). В этом месяце доход нарастающим итогом составил 273 000 руб. ($45\,000 \text{ руб.} \times 5 \text{ мес.} + 48\,000 \text{ руб.}$). Поэтому бухгалтер предоставил Соколову стандартный вычет по НДФЛ на ребенка.

Зарплата Соколова за июль — 40 909,09 руб. ($45\,000 \text{ руб.} : 22 \text{ дн.} \times 20 \text{ дн.}$). Общий доход сотрудника с начала года составит 313 909,09 руб. ($273\,000 + 40\,909,09$). Значит, в июле вычета по НДФЛ уже не будет.

Социальные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

- 1) в сумме доходов, перечисленных на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения в размере фактических расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;
- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение;
- 3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме

обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактических расходов, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка;

- 4) в сумме страховых взносов, уплаченных по договорам личного страхования;
- 5) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению в медицинских учреждениях РФ, за лечение супруга (супруги), своих родителей и своих детей в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом и приобретенных налогоплательщиком за счет собственных средств. Максимальный размер вычета в совокупности по всем основаниям (кроме расходов на обучение детей и расходов на благотворительность) — 120 000 руб.;
- 6) по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам добровольного пенсионного страхования.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

Право на получение социального налогового вычета предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Имущественные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных вычетов:

- 1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков, земельных участков, находившихся в собственности менее 3-х лет, но не превышающих 1 000 000 руб., а также в сумме, полученной от продажи имущества, находящегося в собственности

менее 3 лет, но не более 250 000 руб. При продаже жилых домов, квартир, дач, земельных участков, находившихся в собственности более 3-х лет, или иного имущества, находившегося в собственности более 3-х лет, налоговый вычет предоставляется на всю полученную сумму;

- 2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на строительство или приобретение жилья на территории РФ в размере фактических расходов, но не более 2 000 000 руб., без учета процентов по целевым займам и кредитам.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

Имущественные вычеты предоставляются налоговым органом или по месту работы налогоплательщика. Для этого необходимо подать заявление в налоговую службу, к которому следует приложить документы, подтверждающие факты купли-продажи имущества, и получить подтверждение налоговых органов о праве на имущественный вычет.

Профессиональные налоговые вычеты

Налогоплательщики, получающие 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.

Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах:

	Нормативы затрат (в процентах к сумме начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и киNODEКОРАЦИОННОГО искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки.	40
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (к сумме дохода, полученного за первые два года использования)	30

Льготы по налогу

Не облагаются налогом на доходы следующие основные виды доходов:

- 1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- 2) все виды компенсационных выплат (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск). При оплате работодателем расходов на командировки в доход не включаются суточные в пределах норм;

- 3) суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами;
- 4) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, кроме туристических, выплачиваемой за счет средств работодателей или за счет фонда социального страхования;
- 5) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по следующим основаниям:
 - стоимость подарков, полученных от организации;
 - суммы материальной помощи, оказываемой работодателем своим работникам.

10.9.2. Удержание алиментов

Под алиментами следует понимать средства на содержание несовершеннолетних детей, а также других родственников, в отношении которых обязательство соответствующих выплат установлено решением суда или соглашением об уплате алиментов.

Администрация организации по месту работы лица, обязанного уплачивать алименты, обязана ежемесячно удерживать алименты из заработной платы и (или) иного дохода лица, обязанного уплачивать алименты, и уплачивать или переводить их за счет лица, обязанного уплачивать алименты, лицу, получающему алименты, не позднее чем в трехдневный срок со дня выплаты.

Удержание алиментов производится на основании:

- нотариально удостоверенного соглашения об уплате алиментов;
- исполнительного листа.

Размер алиментов, уплачиваемых по соглашению об уплате алиментов, определяется сторонами в этом соглашении. При этом размер алиментов, устанавливаемый по соглашению об уплате алиментов на несовершеннолетних детей, не

может быть ниже размера алиментов, которые они могли бы получить при взыскании алиментов 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 двух детей — одной трети, на трех 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. При этом общая сумма удержаний не может превышать 70% от заработка работника, уменьшенного на сумму налога на доходы физических лиц. Размер алиментов может устанавливаться судом в твердой денежной сумме, соответствующей определенному числу минимальных размеров оплаты труда.

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, со всех видов пенсий и компенсационных выплат к ним, со стипендий, с пособий по временной нетрудоспособности и др.

Удержание алиментов с сумм заработной платы и иного дохода лица, уплачивающего алименты, должно производиться после удержания (уплаты) из этой заработной платы и иного дохода НДФЛ.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений, компенсационных выплат за счет бюджета и др.

Пример.

Работник организации Иванов А.А. разведен и уплачивает алименты на основании исполнительного листа в размере 1/4 дохода. Его несовершеннолетняя дочь проживает с матерью.

Алименты пересылаются получателю по почте подотчетным лицом организации. Расходы на пересылку алиментов составляют 2% от их суммы. В ноябре Иванову начислена оплата труда в размере 10 000 руб. (оклад — 8000 руб. и надбавка за стаж работы — 2000 руб.).

1. Сумма налога на доходы физических лиц составит (10 000 руб. — 1400 руб.) $\times$ 13% = 1118 руб.

2. Определим сумму дохода, с которого удерживаются алименты: 10 000 руб. — 1118 руб. = 8882 руб.

3. Определим сумму алиментов: 8882 руб. $\times$ 1/4 = 2220,5 руб.

4. Сумма расходов на пересылку алиментов составит:

2220,5 руб. $\times$ 2% = 44,41 руб.

Таким образом, из доходов Иванова нужно удержать в счет выплаты алиментов: 2220,5 руб. + 44,41 руб. = 2264,91 руб.
Д-т 70 К-т 76.

Учет алиментов организуется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «С организациями и лицами по исполнительным документам».

10.10. ПОРЯДОК ОФОРМЛЕНИЯ РАСЧЕТОВ С РАБОЧИМИ И СЛУЖАЩИМИ И ВЫПЛАТЫ ИМ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с законодательством о труде выплачивается не реже чем каждые полмесяца в сроки, установленные коллективным договором. Применяется авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате за первую половину месяца.

В первом случае работнику выдается аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Размер аванса определяется соглашением администрации предприятия с профсоюзной организацией при заключении коллективного договора. Минимальный размер аванса должен быть не ниже тарифной ставки рабочего за отработанное время согласно табелю.

Во втором случае на предприятии вместо планового аванса рабочим начисляется заработная плата за первую половину месяца по фактически выработанной продукции (произведенной работе) или по фактически отработанному времени. Авансы начисляются в размере 40 или 50% оклада, но за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является *расчетная ведомость*. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников и по видам оплат и удержаний.

Расчетная ведомость имеет следующие показатели:

- начислено по видам оплат — оборот по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- удержано по видам удержаний — оборот по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Показатель расчетной ведомости «Сумма к выдаче» является основанием для заполнения платежной ведомости для заработной платы в окончательный расчет.

Применяется несколько вариантов оформления расчетов предприятий с рабочими и служащими:

- путем составления расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются 2 регистра: расчетная и платежная ведомости, т.е. одновременно рассчитывается сумма к оплате и производится ее выдача (выплата);
- путем составления расчетных ведомостей, а выплата производится отдельно по платежным ведомостям;
- путем составления машинным способом листов «Расчет заработной платы» для каждого рабочего за месяц (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листов расчета зарплаты являются первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени — для расчета повременной заработной платы и всех прочих

**Отражение на счетах учета труда и заработной платы
и расчетов с рабочими и служащими
Сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Кредит счетов	Дебет 70	Кредит 70	Дебет счетов
50	Суммы, выплаченные наличными (заработная плата, пособия, премии)	С – задолженность предприятия работникам: суммы начисленной заработной платы всем категориям работников за проработанное и непроработанное время, за выполненные работы, доплаты за работу в ночное время, доплаты бригадирам за руководство бригадой и т.д., суммы начисленных премий	10, 20, 23, 25, 26, 28, 44
68	Суммы удержанных из зарплаты налогов в бюджет	Начислены дивиденды работникам предприятия	84
76	Депонированная заработная плата, суммы, удержанные из зарплаты по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит, и перечисления в банк	Начислена заработная плата за отпуск	96
28	Суммы, удержанные из зарплаты за допущенный брак	Начислено пособие по временной нетрудоспособности	69/1
73	Сумма, удержанная в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию	Начислено пособие за счет средств работодателя	20, 44

оплат, в основу которых положено время (простой, доплаты за ночное и сверхурочное время, временная нетрудоспособность и т. п.);

- накопительные карточки заработной платы — для рабочих-сдельщиков;
- расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;
- расчетные ведомости за прошлый месяц — для учета сумм удержания налогов;
- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- платежные ведомости на ранее выданный аванс за первую половину месяца;
- расходные кассовые ордера на выдачу внеплановых авансов и т. д.

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям в установленные на предприятии дни месяца. Основанием на право выдачи является наличие в ее реквизитах приказа в кассу для оплаты указанной суммы в срок «с ____ по ____» (в течение пяти дней, считая день получения денег в банке). Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер. Выдавать заработную плату на предприятии, кроме кассира, могут раздатчики. В этом случае кассир ведет специальную книгу регистрации платежных ведомостей и сумм, выданных (полученных) наличными. По окончании рабочего дня раздатчики обязаны сдать в кассу остатки невыданных сумм и платежные ведомости. Последующая выплата заработной платы осуществляется только кассиром. По истечении пяти дней кассир построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий, не получивших ее, в графе «расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «депонировано». Платежная ведомость закрывается двумя суммами — выдано наличными и депонировано. На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, после чего передает в бухгалтерию

платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного ордера на выданную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Суммы неостребованной заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «депонированные суммы». Это необходимо для того, чтобы банк хранил их и учитывал отдельно и не мог использовать на прочие выплаты предприятия и погашение его задолженностей, так как рабочие и служащие могут их потребовать в любой день.

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение 3-х лет и учитывает ее в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

В настоящее время широко применяется безналичная форма выплаты заработной платы путем перечисления на банковские счета (в том числе и пластиковые карты).

Расчеты с персоналом по оплате труда с использованием пластиковых карт являются распространенной практикой среди организаций. Такая форма перечисления денежных средств позволяет хозяйствующему субъекту значительно экономить на своих затратах и существенно облегчить процедуры выдачи заработной платы, так как факт перечисления заработной платы на карту не ставится в зависимость от факта выдачи средств на руки сотруднику, как это происходит при традиционном способе расчета.

Для работника перечисление заработной платы является также положительным моментом, поскольку это снижает вероятность теневых выплат и повышает его платежеспособность, например, при получении кредита.

Для того чтобы у работодателя появилось правовое основание производить выплаты сотрудникам с использованием пластиковых карт, работники организации должны в

письменной форме объявить работодателю о своем согласии на перечисление заработной платы с использованием пластиковой карты.

В организациях, использующих для выдачи заработной платы пластиковые карты, составляется только расчетная ведомость. При этом бухгалтер организации или иное лицо, уполномоченное совершать указанные действия, для выдачи заработной платы сотрудникам направляет в банк реестр, содержащий сведения о сотрудниках организации, их данные, а также суммы денежных средств, подлежащих перечислению на карточные счета счета сотрудников вместе с платежным поручением на перечисление указанных средств, а также платежным поручением на перечисление НДС. Реестр составляется в двух экземплярах и заверяется руководителем организации и бухгалтером. Второй экземпляр реестра банк возвращает организации с соответствующими отметками, что свидетельствует о факте перечисления денежных средств организации на карточные счета сотрудников.

Затраты организации, связанные с открытием карточных счетов сотрудников, а также расходы на выпуск непосредственно самих пластиковых карт, не учитываются в составе расходов для налогообложения прибыли организации, а вот комиссия банка за перечисление денежных средств со счета налогоплательщика на карточные счета сотрудников включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

10.11. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Бухгалтерия предприятия осуществляет не только расчет сумм причитающихся работникам заработной платы, премий, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах

бухгалтерского учета в соответствующих регистрах. Суммы начисленной заработной платы и премий относятся на производственные счета и включаются в себестоимость продукции. Так, основная заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, повременнo, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25/1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25/2 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», одновременно их суммы записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе — в журналы-ордера № 10 и 10/1.

Дополнительная заработная плата относится в дебет тех же счетов, что и основная заработная плата, и отражается в тех же регистрах.

Премии всем категориям работников за счет прибыли записываются в журнале-ордере № 10/1, в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы начисленной заработной платы рабочим за время отпуска относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журналах-ордерах № 10 и 10/1 (согласно ведомости № 15).

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования относятся в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журнале-ордере № 10/1.

В налоговом учете страховые взносы в ПФР, ФСС и ФОМС списываются на прочие расходы.

? **Вопросы для самоконтроля**

1. Назовите основные формы оплаты труда.
2. Как определяется сумма заработка рабочего-повременщика?
3. Как определяется сдельная оплата труда работников?
4. Что является основным документом на сдельную работу?
5. На какие счета относят начисленные суммы оплаты труда производственных рабочих?
6. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время?
7. Как определяется средний дневной заработок для расчета отпускных, пособий по временной нетрудоспособности?
8. От чего зависят размеры пособий по временной нетрудоспособности?
9. Как определяется налогооблагаемый доход по месту основной работы для удержания налога на доходы физических лиц?
10. С каких сумм удерживаются алименты?
11. Что является основным документом для оформления расчетов с рабочими и служащими?

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 10 **«УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ»**

1. При страховом стаже работы до пяти лет пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в размере:
 - а) 80%;
 - б) 100%;
 - в) 60%;
 - г) 50%.
2. Какой проводкой оформляется начисление пособия по временной нетрудоспособности?
 - а) Д-т 69/1 К-т 70;
 - б) Д-т 68 К-т 70;
 - в) Д-т 70 К-т 69/1;
 - г) Д-т 20 К-т 70.

3. Основной документ для расчета повременной оплаты труда:
 - а) *расчетно-платежная ведомость;*
 - б) *рапорт о выработке;*
 - в) *табель учета использования рабочего времени.*
4. При какой форме оплаты труда за основу берется затраченное время и тарифная ставка работника?
 - а) *сдельная;*
 - б) *повременная;*
 - в) *повременно-премиальная.*
5. Какой проводкой оформляется удержание за брак?
 - а) *Д-т 68 К-т 70;*
 - б) *Д-т 69/2 К-т 70;*
 - в) *Д-т 28 К-т 70;*
 - г) *Д-т 70 К-т 28.*
6. Какой проводкой оформляются депонированные суммы заработной платы?
 - а) *Д-т 70 К-т 26;*
 - б) *Д-т 70 К-т 28;*
 - в) *Д-т 70 К-т 76;*
 - г) *Д-т 76 К-т 70.*
7. В каком документе ведут синтетический учет заработной платы?
 - а) *в журнале-ордере № 10, 10/1;*
 - б) *в журнале-ордере № 6;*
 - в) *в таблице учета использования рабочего времени.*
8. Удерживается ли налог на доходы физических лиц из пособия по временной нетрудоспособности?
 - а) *да;*
 - б) *нет.*
9. Удержание налога на доходы отражают проводкой:
 - а) *Д-т 70 К-т 69;*
 - б) *Д-т 68 К-т 70;*
 - в) *Д-т 70 К-т 68;*
 - г) *Д-т 70 К-т 50.*
10. На неполученные суммы зарплаты кассир составит:
 - а) *приходный кассовый ордер;*
 - б) *книгу депонированной заработной платы;*
 - в) *реестр невыданной заработной платы.*
11. Удержание налога на доходы производится с:
 - а) *выходного пособия;*
 - б) *оклада работника;*
 - в) *совокупного дохода с начала года.*

12. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от:
- а) страхового стажа;*
 - б) квалификации;*
 - в) условий труда.*
13. Сдельная форма оплаты труда зависит от:
- а) условий труда;*
 - б) квалификации работника;*
 - в) количества произведенной продукции.*
14. Как учесть комиссию банка за перечисление заработной платы на карточные счета сотрудников?
- а) можно не учитывать;*
 - б) включить в состав прочих расходов;*
 - в) включить в расходы на продажу.*
15. При расчете пособия по временной нетрудоспособности расчетным периодом является срок:
- а) календарный год;*
 - б) три предшествующих года;*
 - в) два предшествующих года.*
16. К основной заработной плате относят оплату:
- а) проработанного времени;*
 - б) отпусков;*
 - в) листов нетрудоспособности.*
17. Удержание алиментов производят:
- а) до удержания НДФЛ;*
 - б) после удержания НДФЛ;*
 - в) независимо от удержания налога.*

Приложение 1

Типовая форма № Т-16

ЛИСТОК № _____ УЧЕТА ПРОСТОВ

от « _____ » _____ 20 _____ г.

[illegible]

Цех	Участок, отделение	Смена	Вид оплаты	Рабочий (фамилия, и., о.); бригада (бригадир)	Категория	Профессия	Разряд	Табельный №
-----	--------------------	-------	------------	---	-----------	-----------	--------	-------------

НАЯРД № _____ НА СДЕЛЬНУЮ РАБОТУ
на период _____ 2011 г.

[illegible]

Дата выдачи наряда _____ 20__ г. **Мастер** **Контролер ОТК**

Нормировщик

УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

.....

11.1. УЧЕТ КРЕДИТОВ

Кредиты банка, обеспечивая хозяйственную деятельность предприятий, содействуют их развитию, увеличению объемов производства продукции, работ, услуг.

Учет кредитов и займов организуется в соответствии с ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». В нем нет деления на краткосрочные и долгосрочные займы.

Для учета расчетов с банком по полученным кредитам предусмотрены пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Краткосрочные кредиты ограничены годом и выдаются на закупку сырья и других материальных ценностей: Д-т 50, 51 К-т 66. Краткосрочные кредиты служат, как правило, источником формирования оборотных средств предприятия.

Долгосрочные (свыше одного года) кредиты выдаются главным образом на приобретение основных средств и осуществление долгосрочных инвестиций (расширение, реконструкция, новое строительство) с погашением кредита в течение срока, предусмотренного кредитным договором: Д-т 51, 52 К-т 67.

Для предприятия большое значение имеет целевое назначение кредита и размер уплачиваемых процентов.

**Корреспонденция счетов расчетных операций с банком
по краткосрочным (счет 66) и долгосрочным кредитам
(счет 67)**

Содержание операций	Корреспондирующий счет (субсчет)
По дебету счетов 66, 67 с кредита счетов Погашен кредит банка с расчетного счета, валютного счета. Направлен на погашение задолженности по кредиту (краткосрочному, долгосрочному) неиспользованный остаток аккредитива (субсчет 51/1) и чековой книжки (субсчет 55/2)	51, 52 55
По кредиту счетов 66, 67 с дебета счетов Зачислены наличные за счет полученного в банке кредита. Кредит банка зачислен на расчетный счет. Кредит, полученный в банке, зачислен на текущий валютный счет. За счет кредита банка: открыты аккредитив (субсчет 55/1), чековая книжка (субсчет 55/2); оплачены счета поставщиков и подрядчиков. Начислены проценты банку за пользование кредитами банка. При приобретении инвестиционных активов	50 51 52/2 55 60 91 08

Так как банк, предоставляя кредит, подвергает себя определенному риску, то обычно в кредитном договоре предусматриваются достаточно жесткие меры банковского контроля за финансовым положением клиента и обеспеченностью кредита. По требованию банка предприятие обязано представить бухгалтерский баланс и различные справки об имущественном состоянии.

В соответствии с ПБУ 10/99 проценты за пользование любыми кредитами и займами должны быть учтены в составе прочих расходов, т. е. списаны на финансовые

результаты в дебет счета 91, а для целей налогообложения учтены согласно требованиям законодательства по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль уменьшается на расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида. Проценты по долговым обязательствам подлежат включению в состав прочих расходов, в том числе проценты по просроченным кредитам.

К долговым обязательствам относятся кредиты, в том числе товарные и коммерческие, займы и иные заимствования.

Проценты, начисленные по кредитам и займам, признаются расходами при условии, что размер начисленных процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по кредитам (долговым обязательствам), выданным в том же квартале (или месяце) на сопоставимых условиях.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным кредитам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

В целях налогообложения расходы на оплату процентов включаются в затраты в следующих размерах:

- исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,8 раза, если долговые обязательства выданы в рублях;
- исходя из ставки рефинансирования, умноженной на 0,8, если долговые обязательства выданы в иностранной валюте.

Аналитический учет по счетам 66 и 67 строится по каждому банку или другому займодавцу и каждому полученному организацией кредитом (или займом).

Основные различия между договорами кредита и займа

Кредиты	Займы
<i>Выдают</i>	
Банки и банковские организации Обязательное условие — наличие лицензии (ст. 819 ГК РФ)	Любые физические или юридические лица (не банки), лицензия не требуется (ст. 808 ГК РФ)
<i>Форма сделки</i>	
Только письменная (ст. 820 ГК РФ)	Письменная, если договор между юридическим лицом (ст. 808 ГК РФ) Если договор между физическим лицом, то возможна устная форма сделки
<i>Предмет договора</i>	
Только денежные средства (ст. 819 ГК РФ)	Деньги и другие вещи, определенные родовыми признаками (ст. 807 ГК РФ)
<i>Платность</i>	
Обязательно предусматриваются проценты (ст. 819 ГК РФ)	Могут быть беспроцентными (ст. 809 ГК РФ)
<i>Учет</i>	
На счетах: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
<i>Списание процентов</i>	
На финансовые результаты	

11.2. УЧЕТ ЗАЙМОВ

В случае необходимости организация может взять деньги в займы не только в банке, но и у другого предприятия. Во многих случаях это бывает выгодно, поскольку предприятия, как правило, дают займы деньги по более низким процентам, чем банки.

Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа предприятие (заимодавец) передает в собственность другого предприятия (заемщика) деньги или иное имущество. При этом заемщик обязуется через определенное время вернуть заимодавцу взятое у него имущество. Договор займа считается заключенным только с момента передачи имущества заемщику.

Если займы предоставляются под проценты, размер процентов определяется заранее и фиксируется в договоре займа. Проценты по договору займа могут выплачиваться в любом согласованном сторонами порядке. Если таковой заранее не оговорен, проценты выплачиваются ежемесячно. Начисленные по договору займа проценты являются прочими доходами. С таких процентов не надо платить НДС (п. 3 ст. 149 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли проценты следует учитывать в зависимости от метода определения доходов и расходов.

Если предприятие использует кассовый метод определения доходов и расходов, то их нужно отразить в налоговом учете только после их получения (ст. 273 НК РФ).

Если предприятие определяет налогооблагаемую базу по методу начисления, то проценты отражаются в налоговом учете в том периоде, когда их нужно начислять по договору.

Займы могут быть получены организацией следующими путями:

- получены от заимодавцев (кроме банков);

- в счет займов выданы векселя;
- выпущены краткосрочные и долгосрочные ценные бумаги (облигации).

Учет займов ведется на пассивных счетах 66 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Д-т	Счет 66, 67	К-т
Суммы погашенной задолженности по краткосрочным (долгосрочным) займам.	Сальдо — задолженность по займам и выпущенным долговым ценным бумагам на начало периода.	
Выкуп (погашение) краткосрочных (долгосрочных) долговых ценных бумаг	Суммы полученных краткосрочных (долгосрочных) займов от заимодавцев.	
	Номинальная стоимость выпущенных краткосрочных (долгосрочных) долговых ценных бумаг.	
	Сальдо — задолженность по займам и выпущенным долговым ценным бумагам на конец периода.	

Аналитический учет по счетам 66 и 67 ведется по заимодавцам и срокам погашения займов.

Получение займов у заемщика отражается следующей проводкой:

Д-т 51, 52 К-т 66, 67.

В соответствии с договором займа заемщик начисляет и уплачивает проценты:

Д-т 91 К-т 66, 67;

Д-т 66, 67 К-т 51, 52.

Счета 66 и 67 применяются для обобщения информации о займах, привлекаемых организацией путем выпуска и размещения облигаций. Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются следующие записи:

- Д-т 51, 50 К-т 66, 67 — на номинальную стоимость облигаций;
- Д-т 51, 50 К-т 98 — на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет 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 привлеченные средства отражаются в учете в фактически полученной сумме по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 66 и 67. Разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций: Д-т 91 К-т 66, 67.

11.3. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ И ПОСТУПЛЕНИЙ

К средствам целевого финансирования относят средства, получаемые организациями на строго определенные цели и проведение мероприятий целевого назначения. Финансирование целевых мероприятий может осуществляться за счет поступлений от других организаций и лиц, ассигнований из бюджета и других источников. Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами и назначениями. Использование средств не по назначению запрещается. Организации могут получать целевое финансирование на научно-исследо-

вательские работы, субсидии из бюджета на капитальное строительство и другие цели. Для организации бухгалтерского учета и осуществления контроля за этими средствами предназначен синтетический счет 86, пассивный, балансовый, фондовый. Кредитовое сальдо отражает сумму неиспользованных средств. Оборот по дебету — использование средств. Оборот по кредиту — поступление финансирования и другие целевые поступления.

11.4. УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОМОЩИ

Основным нормативным актом, определяющим порядок учета государственных субсидий, является ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное 16 октября 2000 г. приказом Минфина РФ № 92н.

Государственная помощь — это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). При этом экономической выгодой не является деятельность государства, которая влияет на общие хозяйственные условия: создание в развивающихся регионах инфраструктуры (строительство дорог, средств связи, инженерных коммуникаций и т. д.), установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке, и т. п.

Субсидия — это бюджетные средства, предоставляемые организации на условиях долевого финансирования целевых расходов. *Субвенция* — это бюджетные средства, предоставляемые организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе (в дальнейшем субсидии и субвенции мы будем называть бюджетными средствами).

На практике государство оказывает организациям помощь не только в денежной, но и в натуральной форме: безвозмездно передает земельные участки, природные объекты, объекты инженерной инфраструктуры и т. д.

ПБУ 13/2000 устанавливает два способа принятия к учету бюджетных средств. Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования:

Д-т 76 К-т 86 — отражена задолженность по целевому бюджетному финансированию.

По мере фактического получения средств предприятия делают проводки:

Д-т 51 К-т 76 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 08 К-т 76 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

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

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

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

Д-т 51 К-т 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 08 К-т 86 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Организация определяет стоимость объектов имущества, предоставленных бюджетом, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах она определяет стоимость таких же или подобных активов.

Порядок списания бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных расходов, текущих расходов или расходов, которые организация понесла в предыдущем отчетном периоде.

1. Бюджетные средства получены на финансирование капитальных расходов. В соответствии с п. 9 ПБУ 13/2000 организация, вводя объекты внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) в эксплуатацию, списывает со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств и учитывает их как доходы будущих периодов. Затем, по мере начисления амортизации, соответствующие суммы ежемесячно списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д-т 76 К-т 86 — отражена задолженность по бюджетному финансированию;

Д-т 51 К-т 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д-т 86 К-т 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов после оприходования объекта.

Если организации за счет бюджетных средств покупают внеоборотные активы, не подлежащие амортизации (объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства, библиотечные фонды), то они в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления бюджетных средств, списывают эти средства со счета доходов будущих периодов на прочие доходы.

2. Бюджетные средства получены на финансирование текущих расходов. В этом случае в момент принятия к уче-

ту материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и т. п., бюджетные средства списываются со счета целевого финансирования и учитываются как доходы будущих периодов. Затем, по мере отпуска МПЗ в производство и начисления заработной платы, соответствующие суммы списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д-т 51 К-т 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 10 К-т 60 — оприходованы материалы;

Д-т 86 К-т 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов;

Д-т 20 К-т 10 — списаны в производство материалы;

Д-т 98 К-т 91 — отнесена на прочие доходы часть средств бюджетного финансирования.

3. Бюджетные средства получены на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов. Согласно п. 10 ПБУ 13/2000, бюджетные средства, полученные на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов, сначала отражаются в составе задолженности по бюджетному финансированию. Затем, по мере поступления эти средства списываются на прочие доходы:

Д-т 51 К-т 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д-т 76 К-т 91 — отнесены на прочие доходы бюджетные средства.

Согласно ст. 78 Бюджетного кодекса РФ, организация должна вернуть бюджетные средства, если она использовала их не по назначению или не использовала в срок. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств зависит от того, когда были получены эти средства — в текущем отчетном периоде или в предыдущие годы.

Организации, которые возвращают бюджетные средства, полученные в текущем году, делают исправительные

(сторнировочные) проводки. Это установлено п. 13 ПБУ 13/2000.

В бухгалтерском учете организации это отражается следующим образом:

Д-т 86 К-т 98 — восстановлены полученные бюджетные средства, ранее отнесенные в состав доходов будущих периодов;

Д-т 98 К-т 91 — восстановлена часть средств бюджетного финансирования, отнесенная на прочие доходы;

Д-т 86 К-т 51 — возвращены бюджетные средства.

В соответствии с ПБУ 13/2000 организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о государственной помощи, представленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов).

? *Вопросы для самоконтроля*

1. На каких счетах учитываются кредиты банка и займы?
2. Как отражаются в учете проценты по кредитам?
3. На какие цели могут поступать средства целевого финансирования?
4. Что показывает остаток по счету 86?

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 11 «УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ»

1. Какие кредиты и займы являются долгосрочными?
 - а) выданные на срок до 6 месяцев;
 - б) выданные на срок до 12 месяцев;
 - в) выданные на срок более года.

2. Зачисление краткосрочного кредита банка отражается проводкой:
 - а) Д-т 51 К-т 67;
 - б) Д-т 66 К-т 51;
 - в) Д-т 51 К-т 66.
3. Кредит банка погашен за счет остатка аккредитива:
 - а) Д-т 66 К-т 55/2;
 - б) Д-т 66 К-т 51;
 - в) Д-т 66 К-т 55/1.
4. Начисление процентов за пользование кредитом банка:
 - а) Д-т 26 К-т 91;
 - б) Д-т 91 К-т 66;
 - в) Д-т 99 К-т 66.
5. Расходы по оплате процентов по кредитам включаются в первоначальную стоимость при приобретении:
 - а) основных средств;
 - б) производственных запасов;
 - в) ценных бумаг.
6. К целевому финансированию относят средства, получаемые:
 - а) с расчетного счета на выдачу зарплаты;
 - б) на строго определенные цели — субсидии из бюджета;
 - в) от учреждений.
7. Остаток на счете 86 показывает:
 - а) сумму задолженности перед бюджетом;
 - б) задолженность банку;
 - в) неиспользованные суммы субсидий.
8. Расходы по обслуживанию кредитов признаются:
 - а) общепроизводственными расходами;
 - б) расходами по обычным видам деятельности;
 - в) прочими расходами.
9. Какой бухгалтерской проводкой отражается погашение долгосрочного кредита?
 - а) Д-т 67 К-т 51;
 - б) Д-т 66 К-т 50;
 - в) Д-т 66 К-т 55.
10. Какое ПБУ определяет порядок учета кредитов и займов?
 - а) ПБУ 1/2008;
 - б) ПБУ 15/2008;
 - в) ПБУ 10/1999.

УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

.....

12.1. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Стоимостное выражение вкладов собственников организации в имущество при ее создании называют **уставным капиталом**. Порядок формирования уставного капитала обществ различен. В обществах с ограниченной ответственностью он формируется за счет вкладов (долей) участников, а в акционерных обществах — путем продажи акций.

Можно выделить три основные функции, которые выполняет уставный капитал:

- 1) является имущественной основой для деятельности общества, т. е. первоначальным (стартовым) капиталом;
- 2) образование уставного капитала позволяет определить долю (процент) участия каждого учредителя (акционера, участника) в обществе, поскольку ей соответствует количество голосов участника на общем собрании и размер его дохода (дивиденда);
- 3) уставный капитал гарантирует выполнение обязательств общества перед кредиторами, поэтому законодательством установлен его минимальный размер.

Величина уставного капитала определяется номинальной стоимостью долей его участников. Размер каждой доли устанавливается в учредительных документах в процентах или как отношение к общей сумме уставного капитала. Размер уставного капитала должен быть в открытых акци-

онерных обществах не меньше 100 000 руб., в закрытых акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью не менее 10 000 руб. Законодательством установлено, что на момент государственной регистрации уставный капитал должен быть оплачен его участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся не оплаченной доля уставного капитала подлежит оплате в течение первого года деятельности организации. Бухгалтерский учет операций по движению средств уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал» (пассивный, балансовый, фондový счет). Уставный капитал открытого акционерного общества формируется путем выпуска и продажи акций. При этом может проводиться подписка на акции, определяющая доли учредителей в уставном капитале, поэтому при образовании и движении уставного капитала к счету 80 могут быть открыты субсчета:

- 80/1 «Объявленный капитал»,
- 80/2 «Подписной капитал»,
- 80/3 «Оплаченный капитал».

При формировании уставного капитала в бухгалтерском учете делаются записи:

- Д-т 75 К-т 80/1 — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации;
- Д-т 80/1 К-т 80/2 — отражено распределение уставного капитала по номинальной доле участников;
- Д-т 80/2 К-т 80/3 — оплачен подписной капитал.

Вкладами в уставный капитал могут быть:

- | | |
|---------------------------|------------------------------------|
| 1. Денежные средства: | Д-т 51, 50, 52 К-т 75/1. |
| 2. Ценные бумаги: | Д-т 58 К-т 75/1. |
| 3. Нематериальные активы: | Д-т 08 К-т 75/1,
Д-т 04 К-т 08. |
| 4. Основные средства: | Д-т 08 К-т 75/1,
Д-т 01 К-т 08. |
| 5. Прочие ценности: | Д-т 10, 41 К-т 75/1. |

Оценка неденежных вкладов участников производится в соответствии с решением общего собрания учредителей при условии его единогласного принятия. Она должна быть

произведена независимым оценщиком. В учете будут сделаны записи на суммы, определенные независимым оценщиком.

По решению учредителей в процессе деятельности организации уставный капитал может быть увеличен:

- 1) за счет имущества организации;
- 2) за счет дополнительных вкладов участников или третьих лиц, принимаемых в состав учредителей.

Увеличение размеров уставного капитала может производиться за счет средств добавочного капитала или за счет чистой прибыли:

- Д-т 83 К-т 80 — за счет добавочного капитала;
- Д-т 84 К-т 80 — за счет нераспределенной прибыли;
- Д-т 75/1 К-т 80 — за счет взносов учредителей.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капитала, т. е.:

$$Ач \geq УК + РК,$$

где Ач — стоимость чистых активов, УК — уставный капитал, РК — резервный капитал.

Показатель стоимости чистых активов введен первой частью Гражданского кодекса РФ для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм. Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету суммы ее обязательств, принимаемых к расчету. Активы, участвующие в расчете, — это денежное и неденежное имущество организации по балансовой стоимости. Суммы обязательств включают кредиты, заемные средства, резервы предстоящих расходов, целевые финансирования и поступления, арендные обязательства.

В течение своей деятельности организация может, а в отдельных случаях обязана произвести операции по уменьшению размера уставного капитала. Уменьшение уставного

капитала должно производиться в обязательном порядке в следующих случаях:

- 1) неполной оплаты участниками своих взносов в уставный капитал в течение года после регистрации;
- 2) превышения размера уставного капитала над величиной чистых активов по итогам работы во втором и последующих финансовых годах после регистрации.

Д-т 80 К-т 75/1 — отражено уменьшение уставного капитала, если он не оплачен учредителями, или при выходе из состава учредителей.

Д-т 80 К-т 84 — отражено уменьшение уставного капитала.

Пример.

Учредительным договором ООО «Квант» предусмотрено формирование уставного капитала в сумме 60 000 руб.

Учредители ООО «Квант» — 2 юридических лица, вносят в уставный капитал по 30 000 руб. каждый. Первый учредитель внес основные средства на сумму 30 000 руб. Второй учредитель перечислил 30 000 руб. на расчетный счет ООО.

В учете организации будут сделаны записи:

Д-т 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» К-т 80 — 60 000 руб. — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации.

Д-т 08 К-т 75/1 — 30 000 руб. — отражена стоимость основных средств, внесенных учредителем.

Д-т 51 К-т 75/1 — 30 000 руб. — отражены денежные средства, внесенные учредителем.

12.2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Учет резервного капитала ведется на счете 82 «Резервный капитал» (пассивный, фондовый, сальдовый, балансовый).

Создание резервного капитала является обязательным для акционерных обществ. Федеральным законом «Об акционерных обществах» (ред. от 07.08.2001 г.) установлено

требование образования резервного капитала, размер которого должен составлять не менее 5% от уставного капитала. При этом процент обязательных ежегодных отчислений в резервный капитал должен быть не менее 5% от чистой прибыли.

Резервный капитал АО предназначен для покрытия убытков или для погашения облигаций и выкупа акций в случае отсутствия иных средств.

Д-т 84 К-т 82 — направлена нераспределенная прибыль на формирование резервного капитала.

Резервный капитал может быть использован для начисления дивидендов по привилегированным акциям при недостаточных средствах чистой прибыли.

Д-т 82 К-т 84 — средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Д-т 82 К-т 66 — резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций ОАО;

Д-т 82 К-т 67 — резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций ОАО.

Для предприятий с иностранными инвестициями размер резервного капитала составляет не менее 25% его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью, кооперативы и другие коммерческие организации могут создавать резервный капитал, если это предусмотрено уставом.

Синтетический учет резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

Пример.

По итогам 2011 г. АО получило прибыль в размере 60 000 руб. (кредитовое сальдо счета 99). Размер обязательных ежегодных отчислений на формирование резервного капитала — 4500 руб.

В учете АО будут сделаны проводки:

31 декабря 2011 г.

Д-т 99 К-т 84 — 60 000 руб. — списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2012 г.

Д-т 84 К-т 82 — 4500 руб. — направлена часть нераспределенной прибыли прошлого года на формирование резервного капитала.

12.3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал — это источник увеличения стоимости имущества организации.

Для учета добавочного капитала используется пассивный балансовый счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование и увеличение добавочного капитала отражается по кредиту счета 83 и может производиться за счет:

- увеличения стоимости основных средств в результате переоценки;
- эмиссионного дохода от эмиссии ценных бумаг;
- направления в него части чистой прибыли;
- образования курсовой разницы при взносе в уставный капитал иностранной валюты.

Организации имеют право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Сумма дооценки основных средств в результате переоценки относится на добавочный капитал:

Д-т 01 К-т 83 — на сумму прироста стоимости;

Д-т 83 К-т 02 — на сумму увеличения амортизации.

Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие периоды и отнесенной на счет прочих расходов, относится к прочим доходам отчетного периода.

Эмиссионный доход образуется у организаций при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала:

Д-т 75 К-т 83.

В качестве взноса в уставный капитал может быть внесена иностранная валюта. В соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена

в иностранной валюте», курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала, подлежит отнесению на добавочный капитал.

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций:

Д-т 86 «Целевое финансирование» К-т 83 «Добавочный капитал».

Записи по дебету счета 83 могут быть сделаны в следующих случаях использования добавочного капитала:

- направления средств на увеличение уставного капитала:
Д-т 83 К-т 75; Д-т 83 К-т 80;
- погашения убытка:
Д-т 83 К-т 84;
- распределения сумм между учредителями организации:
Д-т 83 К-т 75.

При выбытии основных средств сумма дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль организации:

Д-т 83 К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 83 организуется отдельно по каждому виду средств, за счет которых был сформирован добавочный капитал.

Синтетический учет добавочного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

12.4. НЕРАСПРЕДЕЛЕННАЯ ПРИБЫЛЬ

Прибыль (убыток), которую бухгалтер выявил, проводя реформацию баланса, отражают на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Счет 84 — активно-пассивный, сальдовый, балансовый. Распределять прибыль, полученную за отчетный год, организация должна в следующем году. Решение о том, на что направить эти средства, принимают учредители организации на общем собрании. При этом они должны соблюдать условия, прописанные в учредительных документах и в учетной политике, а также требования законодательства.

На счет 84 списывается сумма чистой прибыли (убытка) заключительными записями декабря со счета 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 99 К-т 84 — списана нераспределенная прибыль;

Д-т 84 К-т 99 — отражен непокрытый убыток.

В балансе счет 84 показывается в пассиве. Сумма непокрытого убытка в балансе показывается в скобках и при подсчете валюты баланса вычитается.

В начале года, следующего за отчетным, собственники (учредители) организации (например, общее собрание акционеров в АО или собрание участников в ООО) принимают решение о распределении чистой прибыли.

Чистая прибыль может быть использована на:

- выплату дивидендов акционерам (участникам) организации: Д-т 84 К-т 75 (70);
- создание и пополнение резервного капитала: Д-т 84 К-т 82;
- погашение убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение вообще не распределять полученную прибыль (или оставить нераспределенной ее часть).

Пример.

По итогам года чистая прибыль ЗАО «Гранит» составила 100 000 руб. В аналитическом учете к счету 84 бухгалтер предусмотрел субсчета:

84/1 «Прибыль, подлежащая распределению»;

84/2 «Нераспределенная прибыль».

31 декабря при реформации баланса бухгалтер «Гранита» сделал запись:

Д-т 99 К-т 84/1 — 100 000 руб. — отражена чистая прибыль.
В феврале на общем собрании акционеров было решено использовать чистую прибыль следующим образом:

5% направить на пополнение резервного капитала;

40% направить на выплату дивидендов акционерам.

На основании этого решения бухгалтер отразит использование прибыли:

Д-т 84/1 К-т 82 — 5000 руб. ($100\,000 \times 5\%$) — направлены средства на пополнение резервного капитала;

Д-т 84/1 К-т 75/2 — 40 000 руб. ($100\,000 \times 40\%$) — направлены средства на выплату дивидендов;

Д-т 84/1 К-т 84/2 — 55 000 руб. ($100\,000 - 5000 - 40\,000$) — отражена сумма нераспределенной прибыли.

Аналитический учет по счету 84 можно вести по направлениям использования прибыли, например, можно открыть к счету 84, субсчет «Нераспределенная прибыль использованная».

Пример.

Используем данные предыдущего примера. После распределения прибыли в феврале кредитовое сальдо по субсчету 84/2 составило 55 000 руб.

В марте на собрании акционеров было решено направить средства нераспределенной прибыли на развитие производства. «Гранит» приобрел оборудование стоимостью 35 400 руб. (в том числе НДС 5400 руб.).

При вводе оборудования в эксплуатацию бухгалтер сделал проводки:

Д-т 01 К-т 08 — 30 000 руб. — оборудование введено в эксплуатацию.

Д-т 68 К-т 19 — 5400 руб. — произведен налоговый вычет по НДС.

Д-т 84/2 К-т 84/3 — 30 000 руб. — отражено использование чистой прибыли.

Если по итогам года получены убытки, они могут быть покрыты за счет резервного капитала, средств добавочного капитала, целевых взносов учредителей или за счет (средств) уменьшения уставного капитала.

Убытки могут возникать в результате:

- 1) убытков финансово-хозяйственной деятельности и внереализационных операций;
- 2) возникновения расходов за счет прибыли, сумма которых превысила суммы прибыли.

Источниками покрытия убытков могут служить:

- средства резервного капитала: Д-т 82 К-т 84;
- свободные средства, внесенные учредителями: Д-т 75 К-т 84;
- добавочный капитал (за исключением средств прироста стоимости имущества по переоценке): Д-т 83 К-т 84.

Если имеющихся источников недостаточно для погашения непокрытого убытка отчетного года, принимается решение об оставлении на балансе непокрытого убытка с возможностью его списания в будущих периодах.

У организаций, получивших в предшествующем году убыток от реализации, освобождается от уплаты налога на прибыль часть прибыли, которая направлена на покрытие этого убытка. Если убыток превышает налоговую базу по налогу на прибыль, его переносят на следующие отчетные периоды.

12.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ

В соответствии с законодательством предприниматели могут создавать и регистрировать хозяйственные общества. Общество с ограниченной ответственностью или акционерное общество может быть создано одним или несколькими учредителями. Учредительными документами общества с ограниченной ответственностью являются договор между участниками и утвержденный ими устав, в котором определена доля каждого участника, размер, сроки и порядок внесения ими вкладов.

Учредители акционерного общества заключают между собой договор о его создании и утверждают устав. В договоре определяются размер уставного капитала, категория и тип акций, подлежащих размещению среди учредителей, размер и порядок оплаты акций и др.

Договор о создании акционерного общества является его учредительным документом. На основании учредительных документов делаются первые бухгалтерские записи, составляется учетная политика, график документооборота. На момент регистрации общества должна быть объявлена сумма уставного капитала.

Уставный (складочный) капитал — совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей организации, зарегистрированная в учредительных документах.

Учет расчетов с учредителями ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями», который имеет 2 субсчета:

75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» (активный);

75/2 «Расчеты по выплате доходов» (пассивный).

Счет 75/1 имеет дебетовое сальдо, которое означает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

Оборот по дебету — отражает образование задолженности;

Оборот по кредиту — погашение задолженности учредителей по вкладам.

Пример.

Зарегистрирован уставный капитал акционерного общества на сумму 60 000 руб., в него входят 400 акций по номинальной стоимости 150 руб. 40 — привилегированные акции, 360 — обыкновенные акции. В момент регистрации уставного капитала:

Д-т 75/1 К-т 80/1 — 60 000 руб.

В оплату акций акционерами внесены:

1. Основные средства 20 000 руб.

Д-т 08 К-т 75/1.

- | | |
|---|------------------|
| 2. Деньги на расчетный счет 30 000 руб. | Д-т 51 К-т 75/1. |
| 3. Патент 2000 руб. | Д-т 04 К-т 75/1. |
| 4. Материалы 8000 руб. | Д-т 10 К-т 75/1. |

Аналитический учет расчетов с учредителями ведется по каждому учредителю.

Для учета расчетов с учредителями по доходам используется счет 75/2, пассивный, сальдовый, балансовый.

Кредитовое сальдо означает задолженность акционерам по доходам:

Д-т 84 К-т 75/2 — начислены дивиденды акционерам.

Если акционер является работником АО, то начисление дивидендов отражается проводкой:

Д-т 84 К-т 70 — начислены дивиденды работникам.

Оборот по дебету счета 75/2 отражает суммы выплаченных дивидендов:

- Д-т 75/2 К-т 50, 51, 52;
- Д-т 75/2 К-т 68 — суммы удержанного налога на доходы физических лиц.

Выплата дивидендов осуществляется расходным кассовым ордером или платежным поручением.

Дивиденды могут выплачиваться в виде акций, товаров, продукции, если это предусмотрено уставом. Доходы выплачивают только по выкупленным акциям. Каждому акционеру начисляют доходы в зависимости от количества акций, которые он приобрел. Доходы могут начисляться ежеквартально или один раз в год.

В первую очередь выплачиваются доходы по привилегированным акциям. Если нераспределенной прибыли не хватает, используют средства резервного капитала.

? Вопросы для самоконтроля

1. Как формируется уставный капитал?
2. В каких случаях уставный капитал может быть уменьшен?

3. Для каких целей создается резервный капитал?
4. Как используется резервный капитал?
5. Какие операции отражаются по дебету и кредиту счета «Добавочный капитал»?
6. Порядок образования и использования суммы нераспределенной прибыли.
7. За счет каких источников могут быть покрыты убытки предприятия?
8. На каком счете ведется учет расчетов с учредителями?
9. В каком виде могут выплачиваться дивиденды?

**КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 12
«УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ»**

1. Бухгалтерская запись: Д-т 84 К-т 80 означает:
 - а) увеличение уставного капитала;
 - б) уменьшение уставного капитала;
 - в) увеличение уставного капитала за счет безвозмездно полученного имущества.
2. Какая бухгалтерская запись означает начисление дивидендов акционерам?
 - а) Д-т 75/2 К-т 84;
 - б) Д-т 84 К-т 75/2;
 - в) Д-т 84 К-т 82.
3. Уставный капитал подлежит обязательному уменьшению:
 - а) по желанию руководителя;
 - б) если стоимость чистых активов окажется меньше зарегистрированного размера уставного капитала;
 - в) в результате потерь от стихийных бедствий.
4. Для каких организаций наличие резервного капитала является обязательным?
 - а) общества с ограниченной ответственностью;
 - б) простого товарищества;
 - в) акционерного общества.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

.....

13.1. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Учет финансовых результатов организуется на основании ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Эти положения разработаны во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящих к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Поступления могут быть приняты к бухгалтерскому учету как доходы организации только при одновременном соблюдении следующих условий:

1. Доход должен быть получен в соответствии с конкретным договором, на основании законодательных и нормативных актов.
2. Сумма дохода должна быть определена.
3. Право собственности на материальные ценности (товары, готовую продукцию) должно перейти покупателю, а выполненные работы (оказанные услуги) должны быть приняты заказчиком.
4. Суммы расходов (произведенных и предстоящих), связанных с какой-либо хозяйственной операцией должны быть определяемыми. Это значит, что

в момент признания доходов от продажи организация должна иметь возможность определить полную себестоимость реализуемой продукции (работ, услуг).

5. Должник должен оплатить или принять на себя обязанность оплатить переданные ему материальные ценности.

Для целей налогообложения прибыли доходы подразделяются на два основных вида:

- 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- 2) внереализационные, прочие доходы.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств), иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Расходы делятся на расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы.

К расходам от обычных видов деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

Эти расходы группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления в страховые внебюджетные фонды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Прочими расходами являются:

- расходы от сдачи активов организации в аренду;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием основных средств и иных активов;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставленные ей кредиты и займы;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- курсовые разницы;
- потери от чрезвычайных ситуаций, стихийных бедствий и др.

Затраты могут быть приняты к бухгалтерскому учету и включены в расходы организации для целей налогообложения при соблюдении следующих условий:

1. Расходы должны производиться в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов.
2. Сумма расходов должна быть определяемой.
3. Организация должна оплатить или принять на себя обязанность оплатить данные расходы.

Для целей налогообложения в соответствии с НК РФ все затраты организации подразделяются на 2 группы:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные, прочие расходы.

13.2. УЧЕТ ПРИБЫЛИ И УБЫТКОВ

Учет прибыли и убытков ведут на синтетическом счете 99 «Прибыли и убытки». Он предназначен для выявления финансового результата деятельности организации за отчетный год. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. На первое число нового года остатка по этому счету быть не должно.

В течение отчетного года на счете 99 отражаются:

1. Прибыль или убыток от обычных видов деятельности:
Д-т 90 К-т 99 — прибыль,
Д-т 99 К-т 90 — убыток.
2. Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:
Д-т 91 К-т 99 — списывается кредитовый остаток,
Д-т 99 К-т 91 — списывается дебетовый остаток.

3. Начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций:

Д-т 99 К-т 68.

В учете каждой организации доходы и расходы накапливаются с начала года, а когда наступит новый отчетный год, их надо будет рассчитывать снова — с нуля. Поэтому перед тем как составлять годовую бухгалтерскую отчетность организация должна провести *реформацию* баланса. Заключается реформация в следующем: бухгалтер закрывает счета, где учитывались доходы и расходы, т. е. «обнуляет» их сальдо. Реформация баланса должна быть проведена по состоянию на 31 декабря. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли или убытка отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д-т 99 (84) К-т 84 (99).

В начале следующего года организации нужно распределить полученную прибыль или покрыть убыток.

Пример 1.

По итогам года ОАО «Сезон» получило чистую прибыль, равную 200 000 руб. На общем собрании учредители приняли следующие решения:

- выплатить дивиденды в размере 50 000 руб. (из них 15 000 руб. — работникам организации);
- направить на формирование резервного капитала 30 000 руб.

В бухгалтерском учете ОАО «Сезон» необходимо сделать следующие проводки.

31 декабря:

Д-т 99 К-т 84 — 200 000 руб. — списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января:

Д-т 84 К-т 70 — 15 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 75/2 — 30 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, не являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 82 — 30 000 руб. — направлена часть прибыли на формирование резервного фонда.

Пример 2.

По итогам года ЗАО «Горизонт» получило убыток 150 000 руб.

Общее собрание учредителей решило покрыть убыток за счет резервного и добавочного капитала.

По состоянию на 1 января на балансе ЗАО «Горизонт» числится 37 000 руб. резервного капитала и 94 000 руб. добавочного капитала.

В бухгалтерском учете ООО «Горизонт» нужно сделать следующие проводки.

31 декабря:

Д-т 99 К-т 84 — 150 000 руб. — списан убыток отчетного года.

1 января:

Д-т 82 К-т 84 — 37 000 руб. — погашена часть убытка за счет средств резервного фонда;

Д-т 83 К-т 84 — 94 000 руб. — погашена часть убытка за счет добавочного капитала.

Сумма непокрытого убытка ЗАО «Горизонт» составила 19 000 руб. (150 000 – 37 000 – 94 000).

Чистая прибыль организации является основой для начисления дивидендов и иного распределения прибыли.

Схематично формирование чистой прибыли (убытка) можно представить следующим образом:

Прибыль (убыток) от продаж +/- Сальдо прочих доходов и расходов – Налог на прибыль
Чистая прибыль (убыток) за отчетный период

13.3. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» активно-пассивный, сальдо на конец месяца не имеет.

На счете 91 отражаются доходы и расходы, не связанные с обычной деятельностью организации.

Для учета прочих доходов используется субсчет 91/1. Поступление доходов отражается по кредиту этого субсчета.

Для учета прочих расходов используется субсчет 91/2. Расходы отражают по дебету этого субсчета.

Каждый месяц разницу между суммой доходов и суммой расходов, отраженных на субсчетах 91/1 и 91/2, отражают на субсчете 91/9. На субсчетах 91/1 и 91/2 данные накапливаются в течение года. Эти сведения используются для составления отчета о прибылях и убытках и другой бухгалтерской отчетности. Ежемесячно сальдо прочих доходов и расходов списываются с субсчета 91/9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/1)	—	Сумма прочих расходов (дебетовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/2)	=	Сальдо прочих доходов и расходов
--	---	---	---	---

Сальдо прочих доходов и расходов показывает финансовый результат от прочих видов деятельности организации — прибыль или убыток.

31 декабря, после определения сальдо прочих доходов и расходов за декабрь внутренними записями по субсчетам (счет 91), все субсчета, открытые к счету 91, должны быть закрыты:

Д-т 91/1 К-т 91/9 — закрыт субсчет 91/1 (кредитовое сальдо);

Д-т 91/9 К-т 91/2 — закрыт субсчет 91/2 (дебетовое сальдо).

В результате этих проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 91 будут равны. По состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 91 в целом, так и по всем его субсчетам будет равно нулю.

Пример.

Результаты деятельности организации в отчетном месяце характеризуются следующими показателями: получена выручка от продажи продукции в сумме 180 000 руб., в том числе НДС — 27 458 руб.; расходы, отнесенные на себестоимость проданной продукции, составили 110 000 руб., из них затраты основного производства — 100 000 руб.; управленческие расходы — 10 000 руб.; получены прочие доходы: по договору простого товарищества — 15 000 руб.; штрафы за нарушение хозяйственных договоров — 5000 руб. Произведены прочие расходы: по оплате процентов за кредит — 2500 руб.; услуг банка — 1000 руб.; налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов, — 1500 руб.; получены убытки от списания уничтоженных пожаром материальных ценностей — 5 тыс. руб.; начислен налог на прибыль в сумме 12 610 руб.

Формирование финансовых результатов за отчетный месяц:
Д-т 62 К-т 90/1 — 180 000 руб. — отражение выручки от продажи продукции.

Д-т 90/3 К-т 68 — 27 458 руб. — отражение НДС с выручки.

Д-т 90/2 К-т 20 — 100 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции затрат основного производства.

Д-т 90/2 К-т 26 — 10 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции управленческих расходов.

Д-т 90/9 К-т 99 — 42 542 руб. — отнесение суммы прибыли от продажи продукции на счет прибылей и убытков.

Д-т 76/3 К-т 91/1 — 15 000 руб. — отражение доходов по договору простого товарищества.

Д-т 76/2 К-т 91/1 — 5000 руб. — отражение признанных штрафов за нарушение хозяйственных договоров.

Д-т 91/2 К-т 66 — 2500 руб. — отражение начисленных процентов за кредит.

Д-т 91/2 К-т 76/5 — 1000 руб. — отражение расходов по оплате банковских услуг.

Д-т 91/2 К-т 68 — 1500 руб. — отражение начисленных сумм налогов, уплачиваемых за счет прибылей и убытков.

Д-т 91/9 К-т 99 — 15 000 руб. — отнесение суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков.

Д-т 91/2 К-т 10 — 5000 руб. — отражение суммы убытка от списания материалов, уничтоженных пожаром.

Д-т 99 К-т 68 — 12 610 руб. — начисление налога на прибыль.

За отчетный месяц облагаемая прибыль составила 52 542 руб. ($42\,542 + 15\,000 - 5000$), налог на прибыль по ставке 20% — 10 508 руб., финансовый результат деятельности организации — 42 034 руб. ($42\,542 + 15\,000 - 5000 - 10\,508$).

13.4. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (п. 81) доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, называют доходами будущих периодов.

Доходы будущих периодов учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов» — пассивный, балансовый счет. По кредиту счета учитываются все виды доходов, относящихся к будущим периодам, а по дебету — их списание.

К счету 98 могут открываться 4 субсчета:

1. «Доходы, полученные в счет будущих периодов».
2. «Безвозмездные поступления».
3. «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленные за прошлые годы».
4. «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

На субсчете 98/1 могут учитываться такие доходы: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, абонентская плата за пользование средствами связи и др.

При отражении сумм доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, делаются записи:

- Д-т 50, 51, 52, 55 К-т 98/1 — на сумму поступивших доходов, относящихся к будущим отчетным периодам;
Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 98/1 — на сумму начисленных платежей в счет доходов будущих периодов.

По мере наступления отчетного периода суммы, учтенные по кредиту счета 98/1, перечисляются на соответствующие счета:

Д-т 98/1 К-т 90 «Продажи» — на сумму доходов будущих периодов (например, полученная вперед оплата коммунальных услуг и т. п.), включенных в выручку от продажи отчетного периода, к которому они относятся.

Д-т 98/1 К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму доходов будущих периодов (например, арендная плата), включенных в состав прочих доходов.

Пример.

В отчетном периоде ООО «Дон» получило квартальную арендную плату за аренду помещения в сумме 7080 руб., относящуюся к будущему периоду, в том числе НДС 1080 руб.

В учете будут сделаны записи:

Д-т 76 К-т 98/1 — 7080 руб. — на сумму начисленной арендной платы за будущие периоды;

Д-т 51 К-т 76 — 7080 руб. — на сумму поступившей на расчетный счет арендной платы за квартал;

Д-т 98/1 К-т 68 — 1080 руб. — на сумму начисленного НДС.

Сумма платежа без НДС подлежит списанию на операционные доходы;

Д-т 98/1 К-т 91 — 2000 руб. (6000 : 3) — на сумму квартальной платы за один месяц квартала.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается на субсчете 98/2. Порядок учета таких операций изложен в соответствующих темах.

Движение предстоящих поступлений задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, отражается на субсчете 98/3.

Пример.

По решению суда присуждена ко взысканию с виновного лица сумма недостачи в размере 2500 руб., выявленная в отчетном периоде за прошлые годы. Недостача должна быть возмещена в кассу в полном размере.

В учете будут сделаны следующие записи:

Д-т 94 К-т 98/3 — 2500 руб., — на сумму присужденной по решению суда задолженности по недостатке;

Д-т 73/2 К-т 94 — 2500 руб. — на сумму недостачи;

Д-т 50 К-т 73/2 — 2500 руб. — на сумму недостачи, внесенной в кассу;

Д-т 98/3 К-т 91 — 2500 руб. — на сумму поступившей задолженности (после оплаты)

На субсчете 98/4 учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

Выявленная сумма разницы отражается в бухгалтерском учете записью: Д-т 73/2 К-т 98/4.

Пример.

В организации обнаружена недостача материалов, испорченных по вине материально ответственного лица. Фактическая себестоимость материалов — 20 000 руб., рыночная стоимость — 25 000 руб. При приобретении материалов уплачен НДС — 4000 руб. По приказу руководителя недостача должна быть возмещена в размере рыночной стоимости материалов.

В учете будут сделаны записи:

Д-т 94 К-т 10 — 20 000 руб. — на сумму фактической себестоимости;

Д-т 73/2 К-т 94 — 20 000 руб. — сумма недостачи отнесена на материально ответственное лицо по фактической себестоимости;

Д-т 73/2 К-т 68 — 3600 руб. — на сумму НДС, отнесенную на виновное лицо;

Д-т 73/2 К-т 98/4 — 50 000 руб. — на сумму разницы между рыночной и фактической себестоимости материалов;

Д-т 70 К-т 73/2 — 28 600 руб. — на сумму недостачи, удержанную из заработной платы виновного лица;

Д-т 98/4 К-т 91 — 5000 руб. — сумма разницы между рыночной и фактической стоимостью материалов отнесена на доходы.

Аналитический учет по счету 98 организуется в резерве каждого открытого субсчета.

13.5. ОБРАЗОВАНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

В современных условиях, когда вероятность банкротства субъектов хозяйственной деятельности достаточно высока, практически каждое предприятие сталкивается в своей работе с невозможностью получения оплаты от дебитора. В результате на балансе предприятия формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнения, — так называемая сомнительная задолженность.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией, при соблюдении двух условий:

- 1) если она не погашена в сроки, установленные договором;
- 2) если она не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

К сомнительной задолженности относится задолженность, которая с высокой степенью вероятности не будет погашена в установленные сроки, что предполагает определение такой вероятности организацией самостоятельно.

Согласно новой редакции п. 70 Положения № 34н резервироваться должна любая сомнительная дебиторская задолженность, в том числе и сомнительные долги по займам, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями. Кроме того, суммы выданных авансов (т. е. долг поставщиков по отгрузке товара или выполнению работы) также подпадают под категорию сомнительных долгов. Не создавая резерв, организация вводит в заблуждение своих внешних пользователей, отражая в составе ликвидных активов суммы сомнительной дебиторской задолженности.

Для определения суммы резерва можно использовать методику, предусмотренную для налогового учета.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от срока ее погашения.

По сомнительной задолженности со сроком ее возникновения, дни	От суммы выявленной задолженности в размере включается %
Свыше 90	100%
От 45 до 90 (включительно)	50%
До 45	0

Поскольку суммы созданного резерва учитываются в составе прочих расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, то создание резерва позволяет снизить размер налога на прибыль. Сумму резерва по сомнительным долгам можно определить, только проведя инвентаризацию дебиторской задолженности на последний день отчетного (налогового) периода. Если предприятия уплачивают налог на прибыль ежеквартально, инвентаризацию для выявления сомнительных долгов целесообразно проводить по окончании квартала. Предприятиям, исчисляющим налог на прибыль ежемесячно, инвентаризацию дебиторской задолженности следует проводить ежемесячно.

Инвентаризация проводится на основании приказа руководителя организации. К акту инвентаризации прилагают справку, где указывают наименования, номера и даты документов, подтверждающих дебиторскую задолженность — договоров, накладных и т. д.

Учет резервов по сомнительным долгам ведется на пассивном счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание (увеличение) резерва отражается по кредиту счета 63, а использование — по дебету счета.

В бухгалтерском учете создание резерва сомнительных долгов отражается проводкой

Д-т 91, 2 субсчет 2 «Прочие расходы» К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание сомнительных задолженностей отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 62 «Расчеты с покупателями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — в части, покрываемой резервом.

Если вся сумма резерва не израсходована до конца года, остаток на 31 декабря включают в состав прочих доходов. В бухгалтерском учете это отражается проводкой:

Д-т 63, субсчет «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

В бухгалтерской отчетности необходимо отразить дебиторскую задолженность за вычетом величины созданного резерва, т. е. кредитовый остаток по счету 63 вычитается из суммы по статье «Дебиторская задолженность».

Пример 1.

На 30 июня 2012 г. неиспользованный остаток резерва по сомнительным долгам, составил 65 000 руб.

Бухгалтер ООО «Дон», проведя инвентаризацию дебиторской задолженности, выявил сомнительную дебиторскую задолженность по некоторым контрагентам. При этом в отношении одного из дебиторов — ЗАО «Гранит» — получены сведения, что это общество находится в процессе ликвидации и средства для погашения задолженности у него отсутствуют.

Организация-дебитор	Сумма долга, руб.	Срок погашения долга по договору	Количество дней просрочки	Сумма, отчисленная в резерв по сомнительным долгам
ООО «Ясень»	80 000	31.03.2012 г.	91	80 000
ООО «Город»	200 000	20.04. 2012 г.	71	100 000 (200 000 × 50%)
ЗАО «Гранит»	70 000	06.06. 2012 г.	24	70 000
Итого				250 000

Общая величина резерва, рассчитанная исходя из суммы дебиторской задолженности, равна 250 000 руб.

Бухгалтер начислит в резерв дополнительно 185 000 руб.

Д-т 91/2 К-т 63 — 185 000 руб. (250 000 — 65 000) — увеличен резерв по сомнительным долгам за II квартал.

Пример 2.

В августе 2012 г. бухгалтер признал безнадежной задолженность ЗАО «Гранит» в размере 70 000 руб., так как должник был ликвидирован. Получив документ, подтверждающий ликвидацию, бухгалтер списал сумму безнадежного долга за счет резерва:

Д-т 63 К-т 62 — 70 000 руб. — списана безнадежная дебиторская задолженность ЗАО «Гранит» за счет резерва;

Д-т 007 — 70 000 руб. — отражена за балансом списанная дебиторская задолженность.

В том случае, если дебитор полностью или частично погасил задолженность, по которой был создан резерв, его необходимо восстановить на куму погашения долга.

Д-т 51 (50) К-т 62 — погашена задолженность покупателя (заказчика);

Д-т 63 К-т 91/1 — восстановлен резерв в части погашения долга.

В налоговом учете можно выбирать — создавать резерв по сомнительным долгам или нет, Принятое решение закрепляется в учетной политике организации.

Если организация в налоговом учете резерв не формирует, то при создании резерва сомнительных долгов в бухгалтерском учете возникает постоянная налогооблагаемая разница, что влечет признание в бухгалтерском учете постоянного налогового обязательства на основании п. 7 ПБУ 18/02:

Д-т 99 К-т 68.

В сумме созданного резерва отражено постоянное налоговое обязательство.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву.

? Вопросы для самоконтроля

1. Какие доходы могут быть получены организацией?
2. Что относится к прочим расходам?
3. На каком счете ведется учет прибыли и убытков?
4. Какие счета служат для формирования финансовых результатов?
5. Для каких целей создается резерв по сомнительным долгам?
6. Что является обязательным условием создания резерва по сомнительным долгам?
7. Как отражается в учете операция по созданию резерва по сомнительным долгам?

КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 13 «УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ»

1. Финансовый результат (прибыль) от реализации продукции отражают проводкой:
 - а) Д-т 99 К-т 90;
 - б) Д-т 90 К-т 99;
 - в) Д-т 91 К-т 99.
2. Уплаченные штрафы, пени, неустойки отражаются в учете:
 - а) Д-т 91 К-т 51;
 - б) Д-т 51 К-т 91;
 - в) Д-т 99 К-т 51.
3. Конечный финансовый результат за отчетный период определяют на счете 99:
 - а) как дебетовый оборот;
 - б) как разницу между кредитовым и дебетовым оборотами;
 - в) как кредитовый оборот.
4. Финансовый результат от прочих доходов и расходов определяют на счете:
 - а) 90;
 - б) 91;
 - в) 99.
5. Начисление налога на прибыль отражают проводкой:
 - а) Д-т 68 К-т 99;
 - б) Д-т 99 К-т 68;
 - в) Д-т 91 К-т 68.

6. Какой проводкой оформляют реформацию баланса при получении прибыли по итогам года?
 - а) Д-т 84 К-т 99;*
 - б) Д-т 83 К-т 99;*
 - в) Д-т 99 К-т 84.*
7. В учете формирование резервного капитала отражают проводкой:
 - а) Д-т 82 К-т 84;*
 - б) Д-т 99 К-т 82;*
 - в) Д-т 84 К-т 82.*
8. Увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала отражают проводкой:
 - а) Д-т 82 К-т 80;*
 - б) Д-т 83/1 К-т 80;*
 - в) Д-т 80 К-т 83/1.*
9. Балансовая прибыль — это прибыль:
 - а) чистая;*
 - б) нераспределенная;*
 - в) налогооблагаемая.*
10. К доходам от обычных видов деятельности относят:
 - а) поступления от продажи основных средств;*
 - б) выручку от продажи продукции, товаров, работ, услуг;*
 - в) курсовые разницы.*
11. Счет 99 «Прибыли и убытки»:
 - а) активный;*
 - б) пассивный;*
 - в) активно-пассивный.*
12. Создание резерва по сомнительным долгам отражается записью по кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и дебету счета:
 - а) 99 «Прибыли и убытки»;*
 - б) 83 «Добавочный капитал»;*
 - в) 91 «Прочие доходы и расходы».*
13. Невостребованные депонированные суммы списываются на:
 - а) прибыль от продажи;*
 - б) прочие доходы;*
 - в) нераспределенную прибыль.*
14. Сводным показателем, характеризующим финансовый результат деятельности организаций является прибыль:
 - а) чистая;*
 - б) нераспределенная;*
 - в) валовая.*

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ЦЕННОСТЕЙ

.....

14.1. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ — ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Основным способом бухгалтерского наблюдения за состоянием и движением хозяйственных средств является документация, что, однако, не исключает возможности расхождения учетных записей с фактическими остатками средств организации.

Чтобы обеспечить контроль за сохранностью хозяйственных средств и для полного соответствия данных учета фактическим остаткам, для обеспечения реальности показателей бухгалтерского учета используется элемент метода бухгалтерского учета — инвентаризация, т. е. установление фактического наличия средств и их источников, произведенных затрат и т. д. путем пересчета остатков в натуре или проверки учетных записей. Инвентаризация является эффективным методом контроля за сохранностью имущества организации, соблюдением финансовой дисциплины, правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате проведения инвентаризации.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 142н в соответствии с рядом принятых нормативных актов.

14.2. ЦЕЛИ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Обязательные инвентаризации проводятся:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться раз в 3 года, а библиотечных фондов — раз в 5 лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья, материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации;
- при коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене ру-

ководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Основными целями инвентаризации являются:

1. Проверка правильности данных текущего учета и выявление допущенных ошибок.
2. Отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций.
3. Контроль сохранности имущества.
4. Контроль за полнотой и своевременностью расчетов по хозяйственным договорам и обязательствам, по уплате налогов и сборов.
5. Проверка условий и порядка хранения товаров.
6. Выявление залежавшихся, неходовых, устаревших товаров.
7. Проверка соблюдения принципа материальной ответственности.
8. Проверка состояния учета и организация движения товарных запасов.
9. Проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и в бухгалтерском учете и т. д.

Необходимость инвентаризации обусловлена рядом причин, основными из которых являются:

1. Выявление возможных ошибок в учете, которые могут привести к серьезным материальным потерям — штрафам за сокрытие прибыли.
2. Изменение физических свойств товарно-материальных ценностей. Некоторые материальные ценности (например, продукты питания) в результате естественной убыли меняют свои физические свойства (масса, объем и т. д.) или просто приходят в негодность. С помощью инвентаризации выявляется действительное положение дел, что отражается документально.
3. Стихийные бедствия, пожар, авария и т. д.

4. Кражи, злоупотребления.
5. Недоверие к материально ответственному лицу.
6. Проведение ревизий, аудиторских проверок.
7. В случае смены бригадира при бригадной материальной ответственности.
8. По требованию судебно-следственных органов.

14.3. ВИДЫ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Инвентаризации бывают:

- 1) по объему — полная и частичная;
- 2) по методу проведения — выборочная и сплошная;
- 3) по назначению — плановая, внеплановая, повторная, контрольная.

Полная инвентаризация проводится перед составлением годового отчета, при аудиторской проверке или ревизии и охватывает все материальные ценности, денежные средства и расчетные отношения с другими организациями и лицами. При полной инвентаризации охватываются также все виды средств, в том числе ценности, не принадлежащие организации (арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку, и т. д.).

Каждая отдельная инвентаризация, охватывающая часть средств организации, называется *частичной инвентаризацией*. К ней относятся, например, инвентаризация денежных средств (ревизия кассы), инвентаризация материальных ценностей, связанная со сменой материально ответственных лиц, и т. д.

При *выборочной инвентаризации* у конкретного материально ответственного лица проверяют только некоторые ценности на выбор. Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей.

Сплошная инвентаризация проводится одновременно во всех структурных подразделениях и предприятиях, которые принадлежат данной организации.

Плановая инвентаризация проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем, причем сроки проведения ее не подлежат оглашению.

Внеплановая инвентаризация проводится не по плану, а в силу сложившихся обстоятельств (при передаче дел материально ответственным лицом, после стихийных бедствий, хищений).

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности, объективности, качестве проведенной инвентаризации.

Контрольная инвентаризация. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. д., где проводилась инвентаризация.

14.4. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.). В ее состав можно включать и представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

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.

Материально ответственные лица дают расписки в том, что к началу инвентаризации 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 или доверенности на получение имущества.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность проверки данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весами, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение массы (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества таких товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) документы должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

В тех случаях, когда материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения исправляет выявленные ошибки в установленном порядке.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения, с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где проводилась инвентаризация.

В межинвентаризационный период 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, проводимые в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

14.5. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Для документального оформления проведения инвентаризации и отражения ее результатов в учете можно использовать типовые формы первичной учетной документации:

Наименование документа	Номер формы
Приказ (распоряжение) руководителя организации о проведении инвентаризации	Инв.-22
Журнал контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации	Инв.-23
Инвентаризационная опись основных средств	Инв.-1
Инвентаризационная опись нематериальных активов	Инв.-1а

Окончание табл.

Наименование документа	Номер формы
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Инв.-3
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных	Инв.-4
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение	Инв.-5
Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути	Инв.-6
Акт инвентаризации драгоценных металлов и изделий из них	Инв.-8
Инвентаризационная опись драгоценных металлов, содержащихся в деталях, полуфабрикатах, сборочных единицах (узлах), оборудовании, приборах и других изделиях	Инв.-8а
Акт инвентаризации драгоценных камней, природных алмазов и изделий из них	Инв.-9
Акт инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств	Инв.-10
Акт инвентаризации расходов будущих периодов	Инв.-11
Акт инвентаризации наличных денежных средств	Инв.-15
Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности	Инв.-16
Акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	Инв.-17
Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств	Инв.-18
Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей	Инв.-19
Акт контрольной проверки правильности проведения инвентаризации ценностей	Инв.-24
Журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризация	Инв.-25
Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией	Инв.-26

Для проведения инвентаризации руководителем организации издается приказ.

Приказ № 46
по ООО «Восток»
(наименование организации)
от «12» августа 20 __ г.

Для проведения инвентаризации на складе назначается инвентаризационная комиссия (постоянно действующая, рабочая) в составе:

1. Председатель: товаровед Сидорова А.А.

(должность, фамилия, имя, отчество)

2. Члены комиссии: завскладом Петрова Л.А.,
кладовщик Козина С.Т., бухгалтер Тен П.И.

(должность, фамилия, имя, отчество)

Инвентаризации подлежат:

продовольственные товары

(имущество и финансовые обязательства)

К инвентаризации приступить: 12 августа

в 18 час. 00 мин и окончить 12 августа в 22 час. 40 мин.

Причина инвентаризации: плановая

(контрольная проверка, смена материально ответственных лиц,
переоценка и т.д.)

Материалы по инвентаризации сдать в бухгалтерию не позднее «13» августа 20 __ г.

Руководитель организации: Шмаков Ю.А.

(подпись)

Приказ регистрируется в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

Книга контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации

(наименование организации)

Начата « ____ » ____ 20__ г.

Окончена « ____ » ____ 20__ г.

Отметка				22	
Дата принятия мер по недостаче	Передача дела в следственные органы			21	
	Погашение недостачи			20	
Дата утверждения результата руководством				19	
Отметка о результатах инвентаризации	Окончательный результат	Сумма	Излишки	18	
			Недостача	17	
		Дата		16	
	Предварительный результат	Сумма	Излишки	15	
			Недостача	14	
		Дата		13	
	Окончание инвен-ции (дата)	Фактически			12
		Согласно приказу			11
Начало инвента- ризации (дата)	Фактически			10	
	Согласно приказу			9	
Наименование инвентаризируемого имущества				8	
Расписка в получении приказа				7	
Состав инвентаризационной комиссии				6	
Приказ	Номер			5	
	Дата			4	
Фамилии материально ответственных лиц				3	
Наименование инвентаризируемой организации, склада, цеха, участка				2	
№ п/п				1	

Форма № инв-3 по ОК
 Организация ООО «Восток» по ОКПО
 Структурная единица организации
 Основание для проведения инвентаризации приказ, постановление, распоряжение
 (укажите документ)

коды
0309003
12 августа
12 августа

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное (ые)

лицо (а): завскладом Петрова Л.А.

(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

№ п/п	Товарино-материальные ценности		Единица измерения		Цена, руб.	Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
	Наименование, вид сорт, группа	Номенклатурный	Наименование	Код по СОВ		Количество	Сумма, руб.	Количество	Сумма, руб.
1	Маргарин		кг		45-00	30 000	1350	30 000	1350
2	Масло слив.		кг		65-00	10 000	650 000	10 000	650 000
Итого:					40 000	2 000 000	40 000	2 000 000	

Итого по описи: количество порядковых номеров

два (с 1-го по 2-й)

(прописью)

общее количество единиц фактически

сорок тысяч натуральных единиц

(прописью)

на сумму, руб. фактически

два миллиона руб. 00 коп.

(прописью)

Председатель

комиссии:

товаровед

Сидорова А. А.

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

Члены комиссии:

— *завскладом*

Петрова Л. А.

(должность)

(подпись)

(расшифровка)

— *кладовщик*

Козина С. Т.

(должность) (подпись)

(расшифровка)

— *бухгалтер*

Тен П. И.

(должность) (подпись)

(расшифровка)

Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № 1 по № 2, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Материально ответственное(-ые) лицо(-а):

— *завскладом*

Петрова Л. А.

(должность) (подпись)

(расшифровка)

(должность) (подпись)

(расшифровка)

Указанные в настоящей описи данные проверил:

(должность) (подпись)

(расшифровка)

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

На каждой странице описи прописью указывают число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны.

Ошибки исправляются во всех экземплярах описей, т. е. зачеркиваются неправильные записи и над ними проставляются правильные. 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. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировке и подсчете итогов за подписями лиц, проводивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц, принявший

имущество, расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если по окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки, то результаты оформляются актом и регистрируются в Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации.

Наименование организации
ООО «ВОСТОК»

АКТ
контрольной проверки правильности проведения
инвентаризации ценностей

на складе

(наименование организации, склада, кладовой, цеха, участка и т. д.)

Инвентаризация ценностей проводилась «12» августа 20__ г. комиссией в составе:

председатель товаровед Сидорова А.А.

(должность, фамилия, инициалы)

члены комиссии: завскладом Петрова Л.А.

(должность, фамилия, инициалы)

кладовщик Козина С.Т.

(должность, фамилия, инициалы)

бухгалтер Тен П.И.

Контрольной проверкой, проведенной

гл. бухгалтером Бибяковой М. А. установлено:

(должность, фамилия, инициалы)

I. По инвентаризационной описи значится в наличии два вида наименования имущества на сумму два миллиона руб. 00 коп.

II. Результаты проверки

Но- мер по опи- си	Наименование ценностей, подвергавшихся контрольной проверке	Значится по инвентаризационной			Фактически оказалось при контрольной проверке			Результаты проверки (+ более, --- менее)		
		К-во кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	К-во, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.	К-во, кг.	Цена, руб.	Сумма, руб.
1	Маггасин	30	45-00	1350	30	45-00	1350	—	—	—
2	Масло сливочное	10	65-00	650	10	65-00	650	-	-	-
ИТОГО:		X	X	2000	X	X	2000	X	X	

Лицо, проводившее контрольную проверку _____
 Председатель инвентаризационной комиссии _____
 Члены инвентаризационной комиссии _____

Инвентаризация основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности, расчетов и т. д. может иметь свои особенности в каждом отдельном случае.

14.6. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

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 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. Инвентаризация основных средств предполагает осмотр объектов, а также опись полных их наименований, назначения, инвентарных номеров и основных технических или эксплуатационных показателей.

Книга контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации

(Наименование организации) Начата « » 20__ г. Окончена « » 20__ г.										Расписка лица, проводившего контрольную проверку		15
Решение администрации по результатам контрольной проверки										14		
Результаты контрольной проверки										13		
Изм. №										12		
Сумма										11		
Кол-во										10		
Недостача										9		
Сумма										8		
Кол-во наименований										7		
Сумма										6		
Кол-во наименований										5		
Дата проведения контрольной проверки										4		
Фамилия материально ответственного лица										3		
Наименование проверяемой организации, склада, кладовой										2		
Фамилия и должность работника, производящего контрольную проверку										1		
№ п/п												

При осмотре зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет документы, подтверждающие нахождение указанных объектов в собственности организации, а также документы на земельные участки, водоемы и другие природные ресурсы, находящиеся в собственности организации.

Выявляя объекты, не принятые на учет, а также те, о которых в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Например, указать назначение зданий, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), общую полезную площадь, число этажей (без подвалов, полуподвалов и т. д.), год постройки и др.; протяженность, глубину и ширину каналов (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; местонахождение, род материалов и основные размеры мостов; типы дорог (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия, ширину полотна и т. п.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносятся в описи по наименованиям в соответствии с прямым назначением объекта. Если объект подвергался восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его прямое назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению. Если комиссия установила, 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 доку-

ментам 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, инструменты, станки и т. д. одинаковой стоимости, одновременно поступившие в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке типового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые в момент инвентаризации находятся за пределами организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т. п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, непригодные 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.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

14.7. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся

в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение опечатывается (пломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов материально ответственных лиц или по данным учета без проверки их фактического наличия. Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и прикладываются по реестру или товарному отчету после инвентаризации.

Эти товарно-материальные ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи указываются дата поступления, наименование поставщика, дата и номер приходного документа, наименование товара, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в про-

цессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или по его поручению члена комиссии.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей, 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.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути — расчетными документами поставщиков по отгруженным или другими их заменяющими документами, по отгруженным — копиям предъявленных документов (платежных поручений, векселей и т. д.), по просроченным оплатой документам — с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций — сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, 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 товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке указываются покупатель, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, 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 товарно-материальных ценностей, переданных в переработку другой организации, указываются наименование перерабатывающей организации, наименование ценностей, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи ценностей в переработку, номера и даты документов.

14.8. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ И БЛАНКОВ ДОКУМЕНТОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Одной из особенностей бухгалтерского учета кассовых операций является ежемесячная взаимосверка данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств в кассе организации.

Инвентаризация (ревизия) наличия денежных средств в кассе производится комиссией, назначенной приказом руководителя организации, в присутствии кассира проводится внезапная ревизия кассы. При этом полностью проверя-

ются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, и при обнаружении они считаются излишками. Результаты инвентаризации оформляются актом.

На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель организации по результатам инвентаризации принимает решение об их списании.

При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе принимаются к учету наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории и др.). Проверка фактического наличия бланков ценных бумаг и других бланков документов строгой отчетности проводится по видам бланков (например, по акциям: именные и на предъявителя, привилегированные и обыкновенные), с учетом начальных и конечных номеров тех или иных бланков, а также по каждому месту хранения и материально ответственным лицам.

Инвентаризация денежных средств в пути проводится путем сверки числящихся сумм на счетах бухгалтерского учета с данными квитанций учреждения банка, почтового отделения, копий сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка и т. п. Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, проводится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банков.

14.9. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ РАСЧЕТОВ

Инвентаризация расчетов с банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работникам», депонентами, другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Проверке должен быть подвергнут счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по товарам, оплаченным, но находящимся в пути, и расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Он проверяется по документам в согласовании с корреспондирующими счетами.

По задолженности работникам организации выявляются невыплаченные суммы по оплате труда, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

При инвентаризации подотчетных сумм 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).

Инвентаризационная комиссия путем документальной проверки должна также установить:

- а) правильность расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями, а также со структурными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы;
- б) правильность и обоснованность числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- в) правильность и обоснованность сумм дебиторской, кредиторской и депонентской задолженности, включая те суммы из них, по которым истекли сроки исковой давности.

14.10. СОСТАВЛЕНИЕ СЛИЧИТЕЛЬНЫХ ВЕДОМОСТЕЙ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

Сличительные ведомости составляются по имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В них отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

Сличительные ведомости могут быть составлены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и вручную.

14.11. ВЫЯВЛЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ В УЧЕТЕ

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, когда была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

- основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшиеся в

излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц;

- недостатки ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в законодательном порядке, списываются по распоряжению руководителя организации соответственно на затраты (расходы на продажу) организации.

Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачёта недостатков ценностей излишками по пересортице. В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача, нормы естественной убыли должны применяться только к тем ценностям, по наименованию которых установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм. Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

Взаимный зачет излишков и недостатков в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей 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 недостатков излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рас-

смотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по результатам инвентаризации.

1. Отражение на счетах излишков, выявленных при инвентаризации.

Выявленные излишки наличных денег, основных средств, материалов, товаров, готовой продукции приходяются с последующим отнесением их в доход организации:

Д-т 01 «Основные средства» — *по первоначальной стоимости,*

Д-т 10 «Материалы» — *по фактической стоимости,*

Д-т 41 «Товары» — *по фактической стоимости,*

Д-т 43 «Готовая продукция» — *по фактической стоимости*

Д-т 50 «Касса»,

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

2. Отражение на счетах недостачи, выявленной при инвентаризации.

Выявленную недостачу отражают на активном счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

а) Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 01 «Основные средства» — *по остаточной стоимости,*

К-т 10 «Материалы» — *по фактической себестоимости,*

К-т 41 «Товары» — *по фактической себестоимости,*

К-т 43 «Готовая продукция» — *по фактической себестоимости,*

К-т 50 «Касса»;

б) в розничных торговых организациях:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,

К-т 41 «Товары» — *по фактической себестоимости,*

К-т 42 «Торговая наценка» (способом «красное сторно»).

Счет 94 активный, сальдо не имеет, в конце месяца закрывается.

3. Списание недостачи в пределах норм естественной убыли (по фактической себестоимости):

Д-т 20 «Основное производство»,

Д-т 23 «Вспомогательные производства»,

Д-т 25 «Общепроизводственные расходы»,

Д-т 26 «Общехозяйственные расходы»,

Д-т 29 «Обслуживающие производства»,

Д-т 44 «Расходы на продажу»,

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

4. Списание недостачи сверх нормы естественной убыли

Недостачи сверх норм естественной убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списывают на счета виновных лиц. Стоимость недостающих ценностей, взыскиваемых с виновных лиц, определяется исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах можно получить в органах ценообразования. Разница между рыночной и фактической стоимостью недостающего объекта, подлежащая взысканию с виновных лиц, списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов»:

а) по фактической или остаточной стоимости:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

б) на разницу между рыночной стоимостью, подлежащей взысканию с виновного лица, и суммой недостачи по фактической (остаточной) стоимости:

Д-т 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

5. Погашение задолженности:

а) возмещение виновным лицом суммы недостачи:

Д-т 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации»,

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности виновным лицом, учтенной на счете 73/2, соответствующая сумма разницы списывается со счета 98/4 на счет 91, субсчет «Прочие доходы».

б) Д-т 98/4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы, субсчет 1 «Прочие доходы»;

г) восстановление суммы налога на добавленную стоимость (НДС) со стоимости недостающих активов:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

д) отнесение восстановленной суммы налога на добавленную стоимость на виновное лицо:

Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

6. Списание недостачи на финансовые результаты.

Когда конкретные виновники не установлены, недостачи списывают на прочие расходы:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

7. Списание недостачи на финансовые результаты, виновники которых по решению суда не установлены:

а) на сумму недостачи:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 01 «Основные средства» — по остаточной стоимости,

К-т 10 «Материалы» — по фактической себестоимости,

К-т 41 «Товары» — по фактической себестоимости,

К-т 43 «Готовая продукция» — по фактической себестоимости.

б) на сумму НДС по недостающим ценностям

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

в) списание недостачи

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией.

? Контрольные вопросы

- 1. Каким нормативным документом определены правила проведения инвентаризации?**
- 2. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?**
- 3. Какие цели инвентаризации являются основными?**
- 4. Когда проводится полная инвентаризация? Когда частичная?**
- 5. Чем отличается выборочная инвентаризация от сплошной?**
- 6. Каков порядок проведения инвентаризации?**
- 7. В какой книге регистрируются приказы о проведении инвентаризации? Назовите основные ее реквизиты.**

Ведомость результатов, выявленных инвентаризацией

Наименование счета	Номер счета	Результат, выявленный инвентаризацией		Установ- лена порча имущества	Из общей суммы недостач и потерь от порчи имущества			
		Недостача	Излишки		зачтено по пере- сортце	списано в пределах норм убыли	отнесено на виновных лиц	списано на затраты (расходы на продажу) сверх норм убыли
		Сумма	Сумма					
Основные средства	01	—	—	—	—	—	—	
Нематериальные активы	04	—	—	—	—	—	—	
Финансовые вложе- ния	58	—	—	—	—	—	—	
Сырье и материалы, топливо, строймате- риалы, запчасти	10	—	—	—	—	—	—	
Животные на выра- щивании и откорме	11	—	—	—	—	—	—	
Основное произ- водство, полуфаб- рикаты собственного производства	20, 21	—	—	—	—	—	—	
Готовая продукция, товары	41, 43	—	—	—	—	—	—	
Касса, денежные документы	50, 50/3	—	100-00	—	—	—	—	
Прочее								

Руководитель Шмаков Ю. А.

Председатель инвентаризационной комиссии Сидорова А. А.

Главный бухгалтер Бибакова М. А.

8. *Кратко охарактеризуйте порядок проведения инвентаризации:*
- а) основных средств;*
 - б) товарно-материальных ценностей;*
 - в) денежных средств;*
 - г) расчетов.*
9. *Как выявляются и отражаются в учете результаты инвентаризации?*

**КОНТРОЛЬНОЕ ТЕСТИРОВАНИЕ К ГЛАВЕ 14
«ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ЦЕННОСТЕЙ»**

1. Количество инвентаризаций и срока проведения инвентаризации определяются:
- а) руководителем организации,*
 - б) вышестоящей организацией,*
 - в) главным бухгалтером.*
2. Обязательные инвентаризации проводятся:
- а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности,*
 - б) перед составлением квартальной бухгалтерской отчетности,*
 - в) перед составлением полугодовой бухгалтерской отчетности.*
3. По объему инвентаризации подразделяются на:
- а) сплошные,*
 - б) частичные,*
 - в) выборочные.*
4. По назначению инвентаризации подразделяются на:
- а) полные,*
 - б) контрольные,*
 - в) частичные.*
5. По методу проведения инвентаризации подразделяются на:
- а) плановые,*
 - б) повторные,*
 - в) сплошные.*
6. Для проведения инвентаризации в организации создается:
- а) общественная комиссия,*
 - б) постоянно действующая инвентаризационная комиссия,*
 - в) комиссия административная.*
7. До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии:
- а) следует самостоятельно составить отчеты и приложить все приходные и расходные документы,*

- б) нет необходимости составлять или получать отчеты,*
 - в) надлежит получить последние приходные и расходные документы на момент инвентаризации или отчеты.*
8. Материально ответственные лица до проведения инвентаризации:
- а) дают расписку,*
 - б) выписывают для комиссии доверенность,*
 - в) дают расписку и выписывают для комиссии доверенность.*
9. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:
- а) менеджера,*
 - б) материально ответственных лиц,*
 - в) представителя вышестоящей организации,*
 - г) санитарного врача.*
10. При обнаружении материально ответственным лицом после инвентаризации ошибки он должен:
- а) самостоятельно все заново пересчитать,*
 - б) пересчитать все вместе с главным бухгалтером,*
 - в) до открытия склада заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии.*
11. При проведении инвентаризации товарно-материальных ценностей оформляется:
- а) инвентаризационная опись,*
 - б) расчетно-платежная ведомость,*
 - в) кассовый отчет.*
12. Имущество, находящееся на ответственном хранении, записывается:
- а) в отдельную опись,*
 - б) в общую опись,*
 - в) в акт результатов проверки ценностей.*
13. Ошибки в описях, обнаруженные после проведения инвентаризаций, исправляются:
- а) главным бухгалтером,*
 - б) материально ответственным лицом,*
 - в) инвентаризационной комиссией.*
14. Суммы излишков материалов, выявленные в результате инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете:
- а) Д-т 10 «Материалы» К-т 99 «Прибыли и убытки»,*
 - б) Д-т 10 «Материалы» К-т 91 «Прочие доходы и расходы»,*
 - в) Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 10 «Материалы».*

РАЗДЕЛ III

СОСТАВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ (ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ МОДУЛЬ 04)

..... ГЛАВА 15

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ

.....

15.1. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К НЕЙ

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. Она является завершающим этапом учетной работы. Бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными законом «О бухгалтерском учете».

Порядок составления отчетности установлен следующими нормативными документами:

- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) № 43н от 06.07.1999 г.;
- приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» от 02.07.2010 г. № 66н;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

Составление бухгалтерской отчетности предполагает решение ряда задач:

- формирование информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений внешними и внутренними пользователями;
- своевременное и полное раскрытие бухгалтерской отчетности и степень соответствия информации национальным стандартам бухгалтерского учета и МСФО;
- подготовка отчетности, позволяющей заинтересованным пользователям ориентироваться в тенденциях развития фирмы, оценить ее финансовое состояние путем формирования системы экономических и финансовых показателей.

Баланс и отчет о прибылях и убытках — это основные бухгалтерские отчеты, все остальные формы являются лишь приложением к ним или выступают в качестве разъясняющих отчетных документов.

Комплект годовой бухгалтерской отчетности состоит из:

- бухгалтерского баланса (форма 0710001);
- отчета о прибылях и убытках (форма 0710002).
Приложения к балансу и отчету о прибылях и убытках:
- отчет об изменениях капитала (форма 0710003);
- отчет о движении денежных средств (форма 0710004);
- отчет о целевом использовании полученных средств (форма 0710006);
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;
- пояснения к бухгалтерскому балансу (форма 0710005).

При этом, отчет о целевом использовании полученных средств должен представляться общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

Для организаций — субъектов малого предпринимательства установлена упрощенная форма отчетности. Они формируют бухгалтерскую отчетность из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, в которые включают показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). А в приложениях к ним приводят только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации.

Субъекты малого предпринимательства с 2013 года должны представлять баланс и отчет о прибылях и убытках упрощенной формы (приказ Минфина от 17.08 2012 г. № 113н).

В активе баланса будут статьи:

- Материальные внеоборотные активы.
- Нематериальные, финансовые и другие внеоборотные активы.
- Запасы.
- Денежные средства и денежные эквиваленты.
- Финансовые и другие оборотные активы.

В пассиве баланса будут статьи:

- Капитал и резервы.
- Долгосрочные заемные средства.
- Другие долгосрочные обязательства.
- Краткосрочные заемные средства.
- Кредиторская задолженность.
- Другие краткосрочные обязательства.

В отчете о прибылях и убытках будут следующие строки:

- Выручка.
- Расходы по обычной деятельности.
- Проценты к уплате.

- Прочие доходы
- Прочие расходы
- Налоги на прибыль (доходы)
- Чистая прибыль (убыток)

Баланс для малого бизнеса не будет содержать разделов. Его составление на отчетные даты в течение года не предусмотрено (только на 31 декабря).

В соответствии с новым законом «О бухгалтерском учете» к бухгалтерской (финансовой) отчетности предъявляются следующие требования:

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.
2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами.
3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.
4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством Российской Федерации. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.
6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем.
8. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.
9. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна публиковаться вместе с аудиторским заключением.
10. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

На основании письма Минфина от 23.10.12 № 03-11-09/80, с 1 января 2013 года организации не должны представлять в налоговые органы квартальную бухгалтерскую отчетность. Подпункт 5 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса обязывает сдавать только годовую бухгалтерскую отчетность.

Сроки представления годовой отчетности не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Отчет подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Годовая бухгалтерская отчетность предприятия о результатах хозяйственной деятельности является открытой к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Срок для публикации установлен до 1 июля года, следующего за отчетным (был — до 1 июня).

Предприятия (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) обязаны представлять отчетность:

- собственникам (участникам, учредителям) — в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой службе (в одном экземпляре);

- другим государственным органам, на которые в соответствии с законодательством РФ возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности;
- органам статистики.

Предприятия, находящиеся в государственной или муниципальной собственности полностью или частично, а также приватизированные предприятия (в том числе арендные), созданные на базе государственных предприятий или их подразделений до их окончательного выпуска, представляют бухгалтерскую отчетность также органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом.

Предприятия с иностранными инвестициями представляют годовую бухгалтерскую отчетность каждому участнику (собственнику) предприятия в порядке, предусмотренном учредительными документами, органу государственной налоговой службы.

15.2. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Для обеспечения своевременного составления промежуточного или годового отчетов составляют график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. По каждому счету подсчитывают итоги.

Бухгалтерский баланс является основной формой бухгалтерской отчетности. Он характеризует финансовое положение организации на отчетную дату. В балансе отражается информация об активах, обязательствах и капитале организации.

Перед составлением отчетности необходимо провести большую подготовительную работу. Необходимо осуществить все бухгалтерские записи на синтетических и ана-

литических счетах, проверить их правильность, закрыть все операционные счета: калькуляционные, собирательно-распределительные, сопоставляющие, финансово-результатные.

Счета бухгалтерского учета являются источником информации для составления бухгалтерского баланса. Остатки по активным счетам показываются в активе баланса, а в пассиве остатки по пассивным счетам. Если счет активно-пассивный, дебетовые остатки показывают в активе баланса, а кредитовые — в пассиве. Остатки подсчитываются в главной книге организации, затем составляется оборотно-сальдовая ведомость и баланс.

Актив баланса состоит из двух разделов:

- 1) внеоборотные активы;
- 2) оборотные активы.

Пассив включает три раздела:

- 1) капитал и резервы;
- 2) долгосрочные обязательства;
- 3) краткосрочные обязательства.

Баланс отражает экономическое положение предприятия в денежной оценке — в тысячах рублей (или млн руб.).

При составлении баланса большое значение имеет правильная оценка балансовых статей.

Средства предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

- основные средства — по остаточной стоимости, т. е. как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации;
- нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. как разница между стоимостью затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, и суммой начисленной амортизации;
- капитальные вложения — по фактическим затратам;

- финансовые вложения в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий — по фактическим затратам для инвестора;
- материальные ценности — по фактической себестоимости;
- незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости или по прямым расходам;
- годовая продукция — по фактической или нормативной себестоимости;
- остатки средств на валютных счетах — в рублях путем пересчета валюты по курсу Центрального банка РФ.

Источники формирования средств предприятия отражаются в балансе:

- уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;
- резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;
- резервы — в сумме неиспользованных резервов;
- прибыль — в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли. Бухгалтерская прибыль (убыток) за отчетный период представляет собой результат, выявленный в результате всех хозяйственных операций и оценки статей баланса по правилам ПБУ, установленным нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету;
- данные о расчетах с другими организациями и физическими лицами показываются в развернутом виде. По тем счетам аналитического учета, где получилось дебетовое сальдо, его записывают в активе, а по счетам, где получилось кредитовое сальдо, — в пассиве;
- показатели, имеющие отрицательное значение, записываются в круглых скобках.

С 2011 года на основании приказа Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н в составе бухгалтерской отчетности применяется новая форма баланса, который отражает

информацию в динамике трех последовательных лет: на отчетную дату отчетного периода (гр. 3), на конец предыдущего года (гр. 4) и на конец года, предшествующего предыдущему (гр. 5) (Приложение 1).

В первом разделе актива статья «Нематериальные активы» представлена двумя группами: собственно «Нематериальные активы» и «Результаты исследований и разработок».

По статье «Основные средства» бухгалтерского баланса приводятся данные об остаточной стоимости основных средств; о стоимости незавершенного строительства; величине выданных авансов и предварительной оплаты, предназначенной для целей финансирования работ по приобретению внеоборотных активов; стоимости земельных участков и объектов природопользования; стоимости некоторых других видов внеоборотных активов, предусмотренных ПБУ 6/01. Однако, исходя из принципа существенности организации могут представлять показатели по группам статей дифференцированно. В данном случае по группе статьи «Основные средства» это могут быть собственно статья «Основные средства», статья «Земельные участки», «Незавершенное строительство» и некоторые другие.

По строке «Финансовые вложения» приводятся показатели, отражающие стоимость произведенных организацией долгосрочных финансовых вложений.

В разделе II «Оборотные активы» по группе статей «Запасы» все виды оборотных активов. При этом конкретные виды статей, включаемых в состав группы, организации определяют самостоятельно исходя из принципа существенности. В группу статей «Дебиторская задолженность» организации включают показатели, характеризующие величину как долгосрочной, так и краткосрочной дебиторской задолженности.

В разделе III «Капитал и резервы» баланса введен новый показатель «Переоценка внеоборотных активов». Эту статью должны заполнять все организации. При этом дифференциация статей по данной группе устанавливается пред-

приятиями самостоятельно. Например, переоценка основных средств; переоценка нематериальных активов и т. д.

В раздел IV «Долгосрочные обязательства» введена новая статья «Резервы под условные обязательства». По данной статье указываются суммы неизрасходованных резервов под условные обязательства (оценочные обязательства). При этом речь идет об обязательствах организации произвести в будущем, т. е. при наступлении определенных событий, соответствующие расходы, которые вытекают из требований законодательства или условий договоров. При этом наступление подобных событий имеет высокую степень вероятности (например, выявление производственных дефектов, принятие решений суда или налоговых органов о взыскании штрафов, пеней, неустоек). В качестве примера подобных видов резервов можно указать резервы под гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, под вывод объектов из эксплуатации, под обеспечение (покрытие) предъявленных к организации исков (претензий), вероятность взыскания которых является высокой, и т. п.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» по группе статей «Кредиторская задолженность» организации исходя из принципа существенности, специфики видов деятельности и особенностей процесса производства осуществляют детализацию суммы по группе в разрезе отдельных статей. Конкретный выбор наименований (видов) статей определяется организацией и закрепляется в ее учетной политике.

По группе «Резервы предстоящих расходов» указываются суммы неизрасходованных резервов под текущие обязательства организации, вытекающие из требований законодательства, условий договоров и положений учетной политики организации. Например, такие резервы: на выплату отпусков; на выплату единовременного вознаграждения по итогам работы за год; на выплаты за выслугу лет; на выравнивание сезонных колебаний в работе организаций и т. п. Срок погашения обязательств по таким резервам не должен превышать одного года.

Организации самостоятельно должны определить детализацию показателей по статьям каждой группы (наличие предусмотренных приказом № 66 «О формах бухгалтерской отчетности» групп в составе формата баланса является обязательным) исходя из принципа существенности, специфики видов деятельности и особенностей ведения бизнеса. Такая детализация статей отчетности должна быть зафиксирована в учетной политике организации.

15.3. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ

Отчет о прибылях и убытках (приложение 2) характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и дает возможность сопоставить их с результатами за прошлый отчетный период. Все данные за отчетный год показываются нарастающим итогом. В Отчете о прибылях и убытках необходимо приводить данные за отчетный период текущего года и за аналогичный период прошлого года.

Организация может включать в состав годовой бухгалтерской отчетности пояснения к Отчету о прибылях и убытках. Номера пояснений к показателям Отчета о прибылях и убытках указывают в графе «Показатели» при составлении бухгалтерской отчетности за год.

Организация обязана раскрыть данные по группам статей, предусмотренным в отчете. Показатели, которые необходимо вычесть, или имеющие отрицательное значение, указывают в круглых скобках.

Состав показателей «Отчета о прибылях и убытках»

- Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг без НДС и акцизов;

- Себестоимость продаж;
- Валовая прибыль;
- Коммерческие расходы;
- Управленческие расходы;
- Прибыль/убыток от продаж;
- Доходы от участия в других организациях;
- Проценты к получению;
- Проценты к уплате;
- Прочие доходы;
- Прочие расходы;
- Прибыль (убыток) до налогообложения;
- Текущий налог на прибыль, в том числе постоянные налоговые обязательства (активы);
- Изменение отложенных налоговых обязательств;
- Изменение отложенных налоговых активов;
- Прочее;
- Чистая прибыль (убыток);
- Справочно: результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- Совокупный финансовый результат периода;
- Базовая прибыль (убыток) на акцию;
- Разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

В отчете о прибылях и убытках все данные приводятся в сравнении с предыдущим годом, что позволяет анализировать их в динамике. Статьи отчета формируются исходя из доходов и расходов, исчисляемых в соответствии с требованиями ПБУ 9/1999 (в части доходов) и ПБУ 10/1999

(в части расходов организации), а также с учетом требований ПБУ 18/2002 «Расчет налога на прибыль» о раскрытии в бухгалтерском учете информации по налогу на прибыль.

15.4. ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА

В соответствии с гражданским кодексом и международными бухгалтерскими стандартами бухгалтерского учета величина собственного капитала характеризуется стоимостью его чистых активов. Расчет чистых активов осуществляется по балансу на основании балансовой стоимости активов и пассивов, которая может не совпадать с их рыночной стоимостью. Величина собственного капитала (чистых активов) рассматривается как запас прочности в случае неэффективной организации в будущем и является определенной гарантией защиты интересов кредиторов.

В Отчете об изменениях капитала отражаются данные о движении собственного капитала фирмы. Все показатели отчета указываются за предыдущий и отчетный год (Приложение 3).

Отчет об изменениях капитала состоит из трех разделов

1. Движение капитала;
2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок;
3. Чистые активы.

Величина собственного капитала организации складывается из:

- уставного капитала;
- собственных акций, выкупленных у акционеров;
- добавочного капитала;
- резервного капитала;
- нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

В разделе I отчета об изменениях капитала отражается величина собственного капитала организации по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;
- года, предшествующего отчетному;
- года, который предшествует предшествующему отчетному периоду.

А также включаются данные об изменении собственного капитала организации за отчетный год и за год, предшествующий отчетному периоду. Причем показатели, которые влияют на величину собственного капитала организации, разделены на 2 группы — увеличение и уменьшение собственного капитала.

**Состав показателей раздела I
«Отчета об изменения капитала»**

Увеличение капитала, всего:

в том числе:

- чистая прибыль;
- переоценка имущества;
- доходы, относящиеся непосредственно на увеличение капитала;
- дополнительный выпуск акций;
- увеличение номинальной стоимости;
- реорганизация юридического лица.

Уменьшение капитала, всего:

в том числе:

- убыток;
- переоценка имущества;
- расходы, относящиеся непосредственно на уменьшение капитала;
- уменьшение номинальной стоимости акции;
- уменьшение количества акций;
- реорганизация юридического лица;
- дивиденды.

В разделе II «Корректировка в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» отражаются корректировки собственного капитала по состоянию на 31 декабря года, предшествовавшего:

- отчетному периоду;
- предшествующему отчетному периоду.

В нем указывают величину собственного капитала до корректировки, а затем отражают величину корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок и рассчитывают величину собственного капитала после корректировок.

Аналогичные данные приводятся в отношении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) и других статей капитала, по которым осуществляется корректировка.

В разделе III Отчета об изменениях капитала приводятся данные о величине чистых активов по состоянию на 31 декабря:

- отчетного года;
- года, предшествовавшего отчетному периоду;
- года, предшествовавшего предшествующему отчетному периоду.

Отчет об изменениях капитала позволяет выполнить анализ собственного капитала, при котором целесообразно выделить две основные составляющие:

- инвестированный капитал — вложенный собственниками в предприятие;
- накопленный капитал — созданный на предприятии сверх того, что было первоначально авансировано собственниками.

15.5. ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Основной формой бухгалтерской отчетности отражающей движения денежных средств является «Отчет о движении денежных средств» (приложение 4), он должен содер-

жать сведения о потоках денежных средств (поступление, направление денежных средств) с учетом остатков денежных средств на начало и конец отчетного периода, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. В отчете расшифровывают дебетовые и кредитовые обороты за год по счетам учета денежных средств (счета 50, 51, 52, 55).

29 марта 2011 г. Минюст России зарегистрировал новое ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Этот документ устанавливает правила, по которым коммерческим организациям следует составлять отчеты о движении денежных средств за истекший год. Новая форма отчета утверждена приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Первый раз ее нужно будет подготовить по итогам 2011 г.

Новое Положение повторяет МСФО (IAS) 7 с тем же названием. В ПБУ 23/2011 определены такие понятия, как денежные средства и эквиваленты денежных средств (скажем, депозиты до востребования). Их движение образует потоки денежных средств.

Денежные потоки нужно подразделять на полученные от текущей, инвестиционной или финансовой деятельности.

Денежные потоки по текущей деятельности формируются в ходе обычной деятельности организации, приносящей выручку, целью которой является получение прибыли. По текущей деятельности в отчете отражают:

- поступления от продаж покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- поступления от сдачи имущества в аренду, комиссионные и другие доходы;
- поступление процентов по дебиторской задолженности и т. д.

Денежные средства направленные:

- поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги;
- на оплату труда работников организации, а также платежи в пользу третьих лиц;
- на уплату процентов по долговым обязательствам.

К инвестиционной относят деятельность по покупке и продаже недвижимости, оборудования, нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений. По инвестиционной деятельности в отчете показывают:

- выручку от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов;
- выручку от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений;
- полученные дивиденды, проценты;
- поступления от погашения займов;
- приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов;
- приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений;
- займы, предоставленные другим организациям.

Финансовая деятельность связана с краткосрочными финансовыми вложениями (выпуском и реализацией акций, облигаций).

Финансовая деятельность — это деятельность, которая меняет величину и структуру собственного капитала компании и ее заемных средств.

В этой части отчета отражают:

- поступления от эмиссии акций иных долевых ценных бумаг;
- поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями;
- погашение займов и кредитов (без процентов);
- погашение обязательств по финансовой аренде.

Кроме того, есть операции, которые к денежным потокам вообще не относятся. Например, валютно-обменные операции, инвестиции в денежные эквиваленты или, напротив, их погашение (за исключением начисленных процентов).

Денежные потоки можно отразить в отчете свернуто в случаях, если:

- они характеризуют не столько деятельность организации, сколько деятельность ее контрагентов;
- поступления от одних лиц обуславливают соответствующие выплаты другим лицам;
- они отличаются быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками возврата.

Все показатели в отчете указываются в рублях. Величины потоков в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на день поступления или осуществления платежа.

В Положении установлены требования к раскрытию информации и ее перечень. В частности, организация должна представлять увязку сумм, указанных в отчете о движении денежных средств, с соответствующими статьями бухгалтерского баланса.

15.6. ПОЯСНЕНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ (форма 0710005)

Все организации обязаны представлять в составе бухгалтерской отчетности дополнительные пояснения, отражающие различные аспекты финансовой и хозяйственной деятельности, которые расшифровывают отчетные данные. Перечень дополнительных показателей закреплен в п. 27 ПБУ 4/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н.

В него включена информация о движении отдельных видов нематериальных активов, основных средств, финан-

совых вложений, отдельных видов дебиторской задолженности, об изменениях в уставном, резервном, добавочном капиталах и многое другое.

Пояснения можно оформлять как в табличном, так и текстовом виде. Табличная форма пояснений предназначена для количественных данных. Информацию описательного характера, характеризующую, к примеру, способы оценки, способы амортизации, изменения в учетной политике и прочее, необходимо оформлять в текстовом виде.

Приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н предусмотрен пример оформления пояснений в табличной форме, он отражен в Приложении № 3 к Приказу (форма 0710005). В соответствии с п. 28 ПБУ 4/99 каждая статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна быть раскрыта. Именно для этого в бухгалтерскую отчетность введена колонка, связывающая информацию, отраженную в балансе (отчете о прибылях и убытках) с поясняющей информацией. Теперь все пояснения должны будут иметь номер, а напротив каждой статьи самого отчета, которая расшифровывается в пояснениях, необходимо будет указать этот номер.

Структура «пояснительной записки»

1. Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР).

2. Основные средства:

- 2.1 «Наличие и движение основных средств»;
- 2.2 «Незавершенные капитальные вложения»;
- 2.3 «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации»;
- 2.4 «Иное использование основных средств».

3. Финансовые вложения;

4. Запасы;

5. Дебиторская и кредиторская задолженность;
6. Затраты на производство;
7. Резервы под условные обязательства;
8. Обеспечения обязательств;
9. Государственная помощь.

Одним из важных требований при составлении бухгалтерской отчетности является соблюдение принципа существенности данных, которые организация обязана отразить в отчетности обособленно. 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 невозможно оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 11 ПБУ 4/99).

Для доходов (расходов) организации такой показатель определен п. 21.1 ПБУ 10/99. Так, в случае выделения в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5 и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов. А вот уровень существенности для нематериальных активов ПБУ 14/2007 не установлен, поэтому организация определяет его самостоятельно и обязательно закрепляет его в учетной политике.

? Вопросы для самоконтроля

1. *Какая бывает бухгалтерская отчетность?*
2. *Откуда берутся данные для заполнения бухгалтерского баланса?*
3. *Для чего проводится инвентаризация перед составлением годового отчета?*
4. *Из чего состоит годовая отчетность?*
5. *Кто подписывает отчетность?*

ПРИЛОЖЕНИЯ К ГЛАВЕ 15

Приложение 1

Бухгалтерский баланс на _____ 20__ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

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.

по ОКЕИ

Коды

0710001

384/385

Местонахождение (адрес) _____

Пояс- не- ния	Наименование показателя	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4	5
	АКТИВ			
	I. Внеоборотные активы			
	Результаты исследо- ваний и разработок			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценно- сти			
	Финансовые вложе- ния			
	Отложенные налого- вые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			

Бухгалтерская отчетность предприятия

1	2	3	4	5
	II. Оборотные активы			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения			
	Денежные средства			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Форма 0710001 с. 2

Пояснения	Наименование показателя	На ____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	2	3	4	5
	ПАССИВ			
	III. Капитал и резервы			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров			
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. Долгосрочные обязательства			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			

1	2	3	4	5
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. Краткосрочные обязательства			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Резервы предстоящих расходов			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

* * * _____ 20__ г.

Приложение 2

Отчет о прибылях и убытках
на _____ 20 __ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

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.

по ОКЕИ

Коды		
0710002		
384/385		

Показатели	Наименование показателя	За _____ 20 __ г.	За _____ 20 __ г.
	Выручка		
	Себестоимость продаж	()	()
	Валовая прибыль (убыток)		
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы		
	Прочие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Текущий налог на прибыль	()	()
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		

Пояснения	Наименование показателя	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		
	СПРАВОЧНО		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

Отчет об изменениях капитала за _____ 20__ г.

Организация _____	Коды	
Идентификационный номер налогоплательщика _____	Форма по ОКУД	0710003
Вид деятельности _____	Дата (число, месяц, год)	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКПО	
Единица измерения: тыс. руб./млн руб.	ИНН	
	по ОКВЭД	
	по ОКОПФ/ОКФС	
	по ОКЕИ	384(385)

1. Движение капитала

Наименование показателя	Устав- ный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Доба- вочный капитал	Резерв- ный капитал	Нераспреде- ленная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.		()				
Увеличение капитала — всего За 20__ г.						

Наименование показателя	Устав- ный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Доба- вочный капитал	Резерв- ный капитал	Нераспреде- ленная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
в том числе:						
чистая прибыль	X	X	X	X		
переоценка имущества	X	X		X		
доходы, относящиеся						
непосредственно на увеличение	X	X		X		
капитала						
дополнительный выпуск акций				X	X	
увеличение номинальной стоимости				X	X	
акций						
реорганизация юридического лица						
Уменьшение капитала — всего:	()		()	()	()	()
В том числе:						
убыток	X	X	X	X	()	()
переоценка имущества	X	X	()		()	()
расходы, относящиеся						
непосредственно на уменьшение			()	X	()	()
капитала						
уменьшение номинальной	()			X		()
стоимости акций						
уменьшение количества акций	()			X		()
реорганизация юридического лица	X	X	X	X	()	()
дивиденды	X	X				X
Изменение добавочного капитала	X	X	X			X
Изменение резервного капитала	X	X	X			X

Наименование показателя	Устав- ный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Доба- вочный капитал	Резерв- ный капитал	Нераспреде- ленная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.		()				
За 20__ г.						
Увеличение капитала — всего в том числе:						
чистая прибыль	X	X	X	X		
переоценка имущества	X	X		X		
доходы, относящиеся						
непосредственно на увеличение капитала	X	X		X		
дополнительный выпуск акций				X	X	
увеличение номинальной стоимости акций				X	X	
реорганизация юридического лица						
Уменьшение капитала — всего:	()		()	()	()	()
В том числе:						
убыток	X	X	X	X	()	()
переоценка имущества	X	X		X	()	()
расходы, относящиеся						
непосредственно на уменьшение капитала	X	X		X	()	()
уменьшение номинальной стоимости акций	()			X		()
уменьшение количества акций	()			X		()
реорганизация юридического лица						()

2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок

Наименование показателя	Устав- ный капитал	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Доба- вочный капитал	Резерв- ный капитал	Нераспреде- ленная прибыль (непокрытый убыток)	Итого
Дивиденды	X	X	X	X	()	()
Изменение добавочного капитала	X	X				
Изменение резервного капитала	X	X	X			
Величина капитала на 31 декабря 20__ г.		()				

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г.	Изменения капитала за 20__ г.		На 31 декабря 20__ г.
		За счет чистой прибыли (убытка)	За счет иных факторов	
Капитал — всего:				
до котировок				
котировка в связи с:				
изменением учетной политики				
исправлением ошибок				
после корректировок				

в том числе: нераспределенная прибыль (непокрытый убыток): до коти́ровок коти́ровка в связи с: изменением учетной политики исправлением ошибок после коти́ровок					
Другие статьи капитала, по которым осуществлены корректировки:: (по статьям): до коти́ровок коти́ровка в связи с: изменением учетной политики исправлением ошибок после коти́ровок					

2. Чистые активы

Наименование показателя	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
Чистые активы			

Руководитель _____ (подпись) (расшифровка подписи)
 Главный бухгалтер _____ (подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

**Отчет о движении денежных средств
на _____ 20 __ г.**

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

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.**

по ОКЕИ

Коды		
0710004		

Наименование показателя	За _____ 20 __ г.	За _____ 20 __ г.
Движение денежных средств по текущей деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
от продажи продукции, товаров, работ и услуг		
арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные платежи и пр.		
прочие поступления		
Направлено денежных средств — всего	()	()
в том числе:		
на оплату товаров, работ, услуг	()	()
на оплату труда	()	()
на выплату процентов по долговым обязательствам	()	()
на расчеты по налогам и сборам	()	()

Бухгалтерская отчетность предприятия

Наименование показателя	За _____ 20__ г.	За _____ 20__ г.
на прочие выплаты, перечисления	()	()
Результат движения денежных средств от текущей деятельности		
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
от продажи объектов основных средств и иного имущества		
дивиденды, проценты по финансовым вложениям		
прочие поступления		
Направлено денежных средств — всего	()	()
в том числе:		
на приобретение объектов основных средств (включая доходные вложения в материальные ценности) и нематериальных активов	()	()
на финансовые вложения	()	()
на прочие выплаты, перечисления	()	()
Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности		
Движение денежных средств по финансовой деятельности		
Поступило денежных средств — всего		
в том числе:		
кредитов и займов		
бюджетных ассигнований и иного целевого финансирования		
вкладов участников		
другие поступления		
Направлено денежных средств — всего	()	()
в том числе:		
на погашение кредитов и займов	()	()
на выплату дивидендов	()	()
на прочие выплаты, перечисления	()	()
Результат движения денежных средств от финансовой деятельности		
Результат движения денежных средств за отчетный период		

Бухгалтерский учет

Наименование показателя	За _____	За _____
	20__ г.	20__ г.
Остаток денежных средств на начало отчетного периода		
Остаток денежных средств на конец отчетного периода		
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н) [16]

Наименование счета	Но- мер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. Внеоборотные активы		
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
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

Продолжение приложения 1

1	2	3
		6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных
		8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. Производственные запасы		
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. Спецоснастка и спецодежда на складе 11. Спецоснастка и спецодежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	

Продолжение приложения 1

1	2	3
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
Раздел III. Затраты на производство		
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	
.....	34	
.....	35	

Продолжение приложения 1

1	2	3
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
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	
Раздел V. Денежные средства		
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

Продолжение приложения 1

1	2	3
.....	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	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	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	

Продолжение приложения 1

1	2	3
.....	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 прочим доходам 4. Расчеты по депонированным 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
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	

Продолжение приложения 1

1	2	3
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж
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

1	2	3
		3. Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам 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	

План счетов бухгалтерского учета предприятия

Код	Наименование счета	Отношение к балансу	Классификационная группа
1	2	3	4
1. Внеоборотные активы			
01	Основные средства	А	Инвентарный
02	Амортизация основных средств	П	Регулирующий
03	Доходные вложения в материальные ценности	А	Инвентарный
04	Нематериальные активы	А	Инвентарный
05	Амортизация нематериальных активов	П	Регулирующий
07	Оборудование к установке	А	Инвентарный
08	Вложения во внеоборотные активы	А	Калькуляционный
09	Отложенные налоговые активы	А	Отчетно-распределительный
2. Производственные запасы			
10	Материалы	А	Инвентарный
11	Животные на выращивании и откорме	А	Инвентарный
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	А-П	Регулирующий
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	А	Инвентарный
16	Отклонения в стоимости материальных ценностей	А-П	Регулирующий
19	НДС по приобретенным ценностям	А	Расчетный
3. Затраты на производство			
20	Основное производство	А	Калькуляционный
21	Полуфабрикаты собственного производства	А	Инвентарный
23	Вспомогательные производства	А	Калькуляционный
25	Общепроизводственные расходы	А	Собирательно-распределительный
26	Общехозяйственные расходы	А	Собирательно-распределительный

1	2	3	4
28	Брак в производстве	А	Калькуляционный
29	Обслуживающие производства и хозяйства	А	Калькуляционный
4. Готовая продукция			
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	А	Инвентарный
41	Товары	А	Инвентарный
42	Торговая наценка	П	Регулирующий
43	Готовая продукция	А	Инвентарный
44	Расходы на продажу	А	Собирательно-распределительный
45	Товары отгруженные	А	Инвентарный
46	Выполненные этапы по незавершенной работе	А	Инвентарный
5. Денежные средства			
50	Касса	А	Денежный
51	Расчетные счета	А	Денежный
52	Валютные счета	А	Денежный
55	Специальные счета в банках	А	Денежный
57	Переводы в пути	А	Денежный
58	Финансовые вложения	А	Денежный
59	Резервы под обесценение финансовых вложений	А	Регулирующий
6. Расчеты			
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	П	Расчетный
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	А	Расчетный
63	Резервы по сомнительным долгам	П	Регулирующий
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	П	Расчетный
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	П	Расчетный
68	Расчеты по налогам и сборам	П	Расчетный
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	П	Расчетный

Окончание приложения 2

1	2	3	4
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	П	Расчетный
71	Расчеты с подотчетными лицами	А-П	Расчетный
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	А-П	Расчетный
75	Расчеты с учредителями	А	Расчетный
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	А-П	Расчетный
77	Отложенные налоговые обязательства	П	Отчетно-распределительный
79	Внутрихозяйственные расчеты	А-П	Расчетный
7. Капитал			
80	Уставный капитал	П	Фондовый
81	Собственные акции	А	Инвентарный
82	Резервный капитал	П	Фондовый
83	Добавочный капитал	П	Фондовый
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	А-П	Фондовый
86	Целевое финансирование	П	Фондовый
8. Финансовые результаты			
90	Продажи	А-П	Операционно-результатный
91	Прочие доходы и расходы	А-П	Операционно-результатный
94	Недостачи и потери от порчи ценностей	А	Инвентарный
96	Резервы предстоящих расходов	П	Фондовый
97	Расходы будущих периодов	А	Отчетно-распределительный
98	Доходы будущих периодов	П	Отчетно-распределительный
99	Прибыли и убытки	А-П	Финансово-результатный

ЛИТЕРАТУРА

23 ПБУ: практический комментарий. — М.: ООО «АБАК», 2009.

Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. — М.: Проспект, 2010.

Гусева Т.М. Бухгалтерский учет / Т.М. Гусева, Т.Н. Шенина. — М.: Проспект, 2010.

Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. — М.: Финансы и статистика, 2008.

Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. — М.: ИНФРА-М, 2008.

Лытнева Н.А. Бухгалтерский учет и анализ / Н.А. Лытнева, Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. — Ростов н/Д: Феникс, 2011.

Налоговый кодекс РФ. Ч. I и II. 2011 г.

Положение Банка России от 24.12.2004 № 266-П «Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт».

Трудовой кодекс РФ.

Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ.

Швецкая В.М. Бухгалтерское дело / В.М. Швецкая, Н.А. Головкин. — М.: ИТК «Дашков и К°», 2008.

Шредер Н.Г. Производство / Н.Г. Шредер, В.И. Радачинский. — М.: Юстиц Информ, 2005.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	3
Раздел I	
ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИМУЩЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ (профессиональный модуль 01)	7
Глава 1. Организация бухгалтерского учета на предприятии	7
1.1. Организация работы аппарата бухгалтерии	7
1.2. Права и обязанности главного бухгалтера	9
1.3. Учетная политика организаций	11
1.4. Основные требования к бухгалтерскому учету и его задачи	15
Глава 2. Учет денежных средств и расчетных операций	19
2.1. Учет кассовых операций	19
2.2. Документальное оформление и учет операций на расчетных счетах	35
2.3. Синтетический учет операций на расчетном счете	53
2.4. Бухгалтерский учет расчетных отношений	57
2.5. Учет расчетов с подотчетными лицами	64
2.6. Учет операций на валютном счете	71
<i>Контрольное тестирование к главе 2</i>	<i>85</i>
<i>Приложения к главе 2</i>	<i>88</i>
Глава 3. Учет вложений во внеоборотные активы	102
3.1. Понятие, виды вложений во внеоборотные активы	102
3.2. Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы	105
3.3. Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций	106
3.4. Подрядный способ долгосрочных инвестиций	109
Глава 4. Учет основных средств	113
4.1. Основные средства и задачи их учета	113
4.2. Классификация основных средств	115
4.3. Оценка основных средств	117
4.4. Документальное оформление движения основных средств ..	119
4.5. Аналитический (инвентарный) учет основных средств	121
4.6. Учет наличия и поступления основных средств	122
4.7. Способы начисления амортизации основных средств	126
4.8. Бухгалтерский учет амортизации основных средств	133
4.9. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения	134
4.10. Учет выбытия основных средств	138

4.11. Учет затрат по восстановлению основных средств	142
4.12. Учет консервации и модернизации основных средств	144
4.13. Переоценка основных средств	146
4.14. Учет арендованных основных средств	148
4.15. Учет лизинговых операций	151
<i>Контрольное тестирование к главе 4</i>	155
Глава 5. Учет нематериальных активов	157
5.1. Понятие и виды нематериальных активов	157
5.2. Оценка нематериальных активов	160
5.3. Документальное оформление движения нематериальных активов	162
5.4. Учет поступления и создания нематериальных активов	164
5.5. Учет амортизации нематериальных активов	166
5.6. Учет выбытия нематериальных активов	173
<i>Контрольное тестирование к главе 5</i>	176
Глава 6. Учет финансовых вложений и ценных бумаг	178
6.1. Виды ценных бумаг	178
6.2. Оценка ценных бумаг	180
6.3. Понятие и классификация финансовых вложений	181
6.4. Оценка финансовых вложений	183
6.5. Бухгалтерский учет финансовых вложений	186
6.6. Учет вложений в уставный капитал других организаций	188
6.7. Учет финансовых вложений в займы	190
6.8. Учет затрат на приобретение облигаций	192
6.9. Учет продажи ценных бумаг	193
6.10. Учет резерва под обесценение финансовых вложений	194
Глава 7. Учет материально-производственных запасов	197
7.1. Понятие, классификация и задачи учета материально- производственных запасов	197
7.2. Оценка производственных запасов	198
7.3. Документальное оформление движения материалов	202
7.4. Учет производственных запасов на складе	205
7.5. Синтетический учет материалов	207
7.6. Методы учета заготовления материалов	210
7.7. Учет транспортно-заготовительных расходов	211
7.8. Учет материалов в бухгалтерии	214
7.9. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками	216
<i>Контрольное тестирование</i>	221
<i>Приложения к главе 7</i>	223

Глава 8. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	229
8.1. Задачи учета затрат на производство	229
8.2. Классификация затрат на производство	231
8.3. Система счетов для учета затрат на производство	234
8.4. Организация аналитического учета затрат на производство	242
8.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	246
8.6. Учет материальных затрат	253
8.7. Распределение заработной платы, премий, резерва на отпуска и начислений с оплаты труда	256
8.8. Резервы предстоящих расходов	258
8.9. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств	261
8.10. Учет расходов по обслуживанию производства и управления	264
8.11. Учет расходов будущих периодов	273
8.12. Учет потерь производства	275
8.13. Учет и оценка незавершенного производства	281
8.14. Суммирование затрат производства	283
8.15. Учет выпуска готовой продукции	284
<i>Контрольное тестирование к главе 8</i>	<i>286</i>

Глава 9. Учет готовой продукции и ее продажи	289
9.1. Понятие готовой продукции	289
9.2. Методы оценки готовой продукции	292
9.3. Документальное оформление выпуска готовой продукции	295
9.4. Учет готовой продукции на складах	297
9.5. Отгрузка готовой продукции	299
9.6. Учет готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции»	302
9.7. Учет и распределение расходов на продажу	305
9.8. Учет продажи продукции	308
9.9. Документы по учету продажи	310
9.10. Определение финансового результата от продажи	313
9.11. Начисление налогов с выручки	316
<i>Контрольное тестирование к главе 9</i>	<i>318</i>
<i>Приложения к главе 9</i>	<i>321</i>

Раздел II

ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИСТОЧНИКОВ ФОРМИРОВАНИЯ ИМУЩЕСТВА, ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ ПО ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА И ФИНАНСОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

(профессиональный модуль 02)	322
Глава 10. Учет труда и заработной платы	322
10.1 Задачи учета труда и заработной платы	322
10.2. Классификация и учет личного состава	324
10.3. Учет использования рабочего времени	327
10.4. Формы и системы оплаты труда	328
10.5. Начисление заработка при повременной оплате труда	329
10.6. Документальное оформление учета выработки и начисление сдельной оплаты труда	331
10.7. Доплаты и надбавки	335
10.8. Документальное оформление и расчет заработной платы за неотработанное время и пособий по временной нетрудоспособности	342
10.9. Удержания из заработной платы	358
10.10. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им заработной платы	375
10.11. Синтетический учет труда и заработной платы и расчетов с персоналом по оплате труда	380
<i>Контрольное тестирование к главе 10</i>	382
<i>Приложения к главе 10</i>	385

Глава 11. Учет кредитов, займов и целевого

финансирования	387
11.1. Учет кредитов	387
11.2. Учет займов	391
11.3. Учет целевого финансирования и поступлений	393
11.4. Учет государственной помощи	394
<i>Контрольное тестирование к главе 11</i>	398

Глава 12. Учет собственных средств предприятия

12.1. Учет уставного капитала	400
12.2. Учет резервного капитала	403
12.3. Учет добавочного капитала	405
12.4. Нераспределенная прибыль	406
12.5. Учет расчетов с учредителями	409
<i>Контрольное тестирование к главе 12</i>	412

Глава 13. Учет финансовых результатов	413
13.1. Доходы и расходы организации	413
13.2. Учет прибыли и убытков	415
13.3. Учет прочих доходов и расходов	417
13.4. Учет доходов будущих периодов	420
13.5. Образование и использование резерва по сомнительным долгам	423
<i>Контрольное тестирование к главе 13</i>	427

Глава 14. Инвентаризация ценностей	429
14.1. Инвентаризация — элемент метода бухгалтерского учета ...	429
14.2. Цели инвентаризации	430
14.3. Виды инвентаризации	432
14.4. Порядок проведения инвентаризации	433
14.5. Документальное оформление инвентаризации	436
14.6. Инвентаризация основных средств	444
14.7. Инвентаризация товарно-материальных ценностей	447
14.8. Инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности	450
14.9. Инвентаризация расчетов	452
14.10. Составление сличительных ведомостей по инвентаризации	453
14.11. Выявление результатов инвентаризации и отражение их в учете	453
<i>Контрольное тестирование к главе 14</i>	460

Раздел III

СОСТАВЛЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(профессиональный модуль 04)	462
Глава 15. Бухгалтерская отчетность предприятия	462
15.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней	462
15.2. Порядок составления бухгалтерского баланса	467
15.3. Отчет о прибылях и убытках	472
15.4. Отчет об изменениях капитала	474
15.5. Отчет о движении денежных средств	476
15.6. Пояснения к бухгалтерскому балансу (форма 07 10005)	479
<i>Приложения к главе 15</i>	482

Приложения	495
Литература	506

Учебное издание

**Богаченко Вера Михайловна,
Кириллова Нина Александровна**

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Ответственный редактор *Д. Волкова*
Технический редактор *Г. Логвинова*

Подписано в печать 24.06.2014.
Формат 84х108 $\frac{1}{32}$. Бумага тип. № 2.
Тираж 5000. Заказ № 425.

ООО «Феникс»
344082, г. Ростов-на-Дону, пер. Халтуринский, 80.
Тел. (863) 261-89-59, тел./факс 261-89-50
Сайт издательства: www.phoenixrostov.ru
Интернет-магазин: www.phoenixbooks.ru

Отпечатано с готовых диапозитивов в ЗАО «Кни
344019, г. Ростов-на-Дону, ул. Советская, 57

Качество печати соответствует предоставленным диапозитивам.