

И. В. Овчинникова

Е. И. Левина

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Кемерово 2016

Министерство образования и науки Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«Кузбасский государственный технический
университет имени Т. Ф. Горбачева»

И. В. Овчинникова

Е. И. Левина

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Рекомендовано УМО вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Кемерово 2016

УДК 657 (075.8)

Рецензенты:

Кафедра бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Кемеровский государственный сельскохозяйственный институт»

Доцент кафедры общей и прикладной экономики ФГБОУ ВПО «КемТИПП», кандидат экономических наук О. В. Секлецова

Овчинникова, И. В. **Бухгалтерский финансовый учет** : учеб. пособие / И. В. Овчинникова, Е. И. Левина ; КузГТУ. – Кемерово, 2016. – 424 с. ISBN 978-5-906805-74-4

Предназначено для изучения дисциплины «Бухгалтерский финансовый учет» обучающимися направления 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Содержит теоретический материал по курсу с последними изменениями в нормативно-правовых актах. Рекомендуются также специалистам, преподавателям, работающим в области бухгалтерского финансового учета.

ISBN 978-5-906805-74-4

УДК 657 (075.8)

© КузГТУ, 2016

© Овчинникова И. В., Левина Е. И.,
2016

ПРЕДИСЛОВИЕ

В странах с развитой рыночной экономикой максимально возможное приближение бухгалтерского учета к системам управления осуществлялось путем разделения системы бухгалтерского учета на две подсистемы: *финансовый учет* и *управленческий учет*, синонимом которого является внутрихозяйственный учет.

Бухгалтерский финансовый учет является главным поставщиком информации, характеризующей финансово-хозяйственную деятельность организации. Эта информация необходима внутренним и внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Формирование информации в бухгалтерском финансовом учете происходит на основании правил с помощью специальных способов и приемов, а именно: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни и инвентаризация активов и финансовых обязательств, оценка и калькулирование себестоимости единицы продукции (товаров, работ, услуг), отражение фактов хозяйственной жизни на счетах методом двойной записи, балансовое обобщение информации и др. Четкое выполнение вышеперечисленных правил позволяет решать задачи, стоящие перед бухгалтерским финансовым учетом.

В учебном пособии дается характеристика всех объектов финансового учета: денежных средств и операций в иностранной валюте; финансовых вложений; материально-производственных запасов; затрат на производство и продажу; готовой продукции и товаров; основных средств; нематериальных активов; вложений во внеоборотные активы; труда и его оплаты; расчетов; капитала организации; кредитов и займов; финансовых результатов.

Роль бухгалтерского финансового учета в современной экономике и его характерные особенности требуют от специалистов наличия большого объема профессиональных знаний и навыков, овладение которыми является достаточно сложным процессом.

Изучение курса «Бухгалтерский финансовый учет» позволит понять сущность бухгалтерского финансового учета и сформирует практические навыки отражения операций в бухгалтерском финансовом учете, а также проведения корректировки показателей для

налогового учета. Учебное пособие составлено в соответствии с программой курса для обучающихся по направлению 38.03.01 «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Данное учебное пособие может применяться для самостоятельного изучения теоретического материала, нормативно-правовых актов и для выполнения заданий по самостоятельной работе.

Цель изучения теоретического материала, представленного в учебном пособии, – получение теоретических знаний по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет», а также практических навыков работы с нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Выполнение общих рекомендаций по овладению содержанием дисциплины и использование рекомендуемой литературы поможет студентам при сдаче зачета и экзамена, а в дальнейшем при решении профессиональных задач в области бухгалтерского учета.

Глава 1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ, ЦЕЛИ И КОНЦЕПЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА, СИСТЕМА ЕГО НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

Конституция РФ от 12.12.1993 г. с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 г. № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 г. № 11-ФКЗ.

Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

1.1. Понятие учета: цель, задачи, виды

Сознательное воздействие человека на объекты, процессы и участвующих в них людей, осуществляемое с целью придания определенной направленности экономической деятельности для получения желаемых результатов, носит название **управления**.

На структуру управления влияет значительное число факторов, к важнейшим из которых относятся: отраслевая принадлежность предприятия, масштаб и номенклатура производства, особенности применяемых технологических процессов, уровень специализации кооперирования предприятия.

В системе внутреннего управления любого предприятия решающим звеном является учет, который обеспечивает сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления.

Учет представляет вид деятельности, предметом которой является информация. Учет устанавливает наличие, измеряет и регистрирует результаты хозяйственной деятельности с количественной и качественной стороны.

Цель учета – создание потока экономической информации для управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности любого субъекта предпринимательства.

В соответствии с требованиями современной практики хозяйствования ведут статистический, оперативный и бухгалтерский учет.

Оперативный учет – разновидность учета, связанная с наблюдением за ходом производственных процессов и хозяй-

ственной деятельности, заключающаяся в сборе и регистрации данных, необходимых для оперативного управления, бухгалтерского и статистического учета. Осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (отдел, склад), основан на первичных документах (нарядах, табелях, накладных, путевых листах и т. д.), и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия. При этом используют все виды учетных измерителей, но наиболее часто – натуральные и трудовые.

Данные оперативного учета используются для ежедневного контроля и руководства предприятием (явка на работу, учет реализации и наличия товарных запасов) и могут быть получены по телефону, телетайпу, в устной беседе. Он непостоянен во времени, т. е. надобность в нем возникает по мере необходимости.

Статистический учет – отражает и обобщает массовые явления и их закономерности в финансово-хозяйственной деятельности организаций, общественной жизни и природе. Тесно связан с другими видами хозяйственного учета, использует данные оперативного и бухгалтерского учета, имеет свои особые приемы сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и способы их обработки (группировка, сводка, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов корреляции и т. п.).

Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, экономического региона и страны. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа; позволяет осуществить переоценку основных фондов, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т. д.

Через систему **бухгалтерского учета** проходят все факты хозяйственной жизни предприятия. Бухгалтерский учет в отличие от остальных видов учета:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен (изо дня в день) во времени и сплошной по охвату (без всяких пропусков) всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации;

- применяет особые, только ему присущие способы обработки данных (бухгалтерские счета, двойная запись, баланс и др.).

Совокупность применения всех трех видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют коллективу предприятия вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат. При этом он шире, чем оперативный учет, отражающий только отдельные стороны предпринимательской деятельности, но уже в сравнении со статистическим учетом, изучающим разные стороны экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки.

Развитие рыночной экономики и процессы интеграции России в мировую экономику обусловили объективную необходимость выделения в составе бухгалтерского учета финансового, управленческого и налогового учета.

Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым, статистическим органам, финансирующим банкам и т. п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации.

Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность, объективность и выделение в качестве главного объекта анализа деятельности организации в целом.

Управленческий учет предназначен для удовлетворения информационных потребностей внутренних пользователей – управленческого персонала организации и принятия оперативных и прогнозных управленческих.

Получаемая информация является конфиденциальной и не подлежит оглашению. Отличительными особенностями управленческого учета являются полезность, своевременность и понятность получаемой информации.

Понятие **«налоговый учет»** в России введено в XX в., гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации (2002 г.) – система обобщения данных, осуществляемая при формировании информации (полной и достоверной) для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппирован-

ных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом. Данные налогового учета по отношению к данным бухгалтерского учета во многом вторичны.

Виды хозяйственного учета взаимосвязаны и дополняют друг друга, формируемая ими информация имеет различную степень точности и используется в строгом соответствии с назначением и задачами каждого из них.

1.2. Сущность и функции бухгалтерского учета

С 1 января 2013 г. вступил в силу Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, согласно которому **бухгалтерский учет** представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы и иные объекты) и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

а) 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 настоящим Федеральным законом;

б) уполномоченный федеральный орган – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

в) стандарт бухгалтерского учета – документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета;

г) международный стандарт – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта;

д) план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета;

е) отчетный период – период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;

ж) руководитель экономического субъекта – лицо, являющееся единоличным исполнительным органом экономического субъекта, либо лицо, ответственное за ведение дел экономического субъекта, либо управляющий, которому переданы функции единоличного исполнительного органа;

з) факт хозяйственной жизни – сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств;

и) организации государственного сектора – государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов.

Задачами бухгалтерского учета являются:

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

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными сметами и нормативами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечения ее финансовой устойчивости.

Для решения основных задач бухгалтерский учет выполняет следующие функции: информационную, контрольную и аналитическую.

Информационная функция. Учетно-аналитическая информация, характеризующая фактическое состояние финансово-

хозяйственной деятельности организации, формируется в бухгалтерском учете.

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится более 70 % общего объема экономической информации. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете.

Все многочисленные хозяйственные операции документируются, накапливаются по определенным признакам, сводятся в учетных регистрах и отражаются на счетах бухгалтерского учета, а затем полученные данные обобщаются в различных формах бухгалтерской отчетности.

Контрольная функция предполагает постоянный контроль над использованием всех видов ресурсов организации.

Именно с помощью контрольной функции путем применения специальных приемов и способов осуществляются три вида контроля:

а) предварительный контроль – до совершения хозяйственной операции;

б) текущий контроль – во время совершения хозяйственной операции;

в) последующий контроль – после совершения хозяйственной операции.

Контроль осуществляется по ряду направлений. Основными из них являются:

- обеспечение сохранности собственности;
- выполнение плана объема выпуска продукции и ее продажи;
- рациональное использование материальных, финансовых и трудовых ресурсов;
- формирование себестоимости продукции (работ, услуг);
- деятельность различных подразделений, т. е. отдельных цехов, участков, служб и производств;
- формирование прибыли и ее использование и др.

Выполнение этих функций требует определенных условий, материальных и трудовых затрат, а также профессиональных навыков и исполнителей.

Так, для реализации функции обеспечения сохранности собственности необходимы соответствующие оборудование, складские помещения, контрольно-измерительные приборы, периодическое проведение инвентаризации и др.

Аналитическая функция позволяет осуществлять анализ производственной и финансовой деятельности организации и ее результатов. На основе информации, полученной в процессе ведения бухгалтерского учета, проводится анализ имущественного состояния организации, ее платежеспособности, эффективности использования материальных и трудовых ресурсов, доходности различных видов деятельности организации, перспектив развития и др.

В процессе анализа фактические показатели за отчетный период сравниваются с плановыми, нормативными, сметными показателями и с фактическими показателями за предыдущий период и выявляются причины отклонений. Поэтому аналитическая функция учета имеет огромное значение для принятия соответствующих управленческих решений и прогнозирования финансово-хозяйственной деятельности организации.

1.3. Пользователи бухгалтерской информации

Пользователи информации бухгалтерского учета – юридические и физические лица, заинтересованные в информации о финансовом и имущественном состоянии организации, обладающие минимальными знаниями о порядке формирования этой информации и имеющие навыки ее использования.

Основные пользователи бухгалтерской информации:

Внутренние – руководители, бухгалтерия, отдел снабжения и другие подразделения предприятия. Внутренним пользователям информация бухгалтерского учета необходима для оперативного управления организацией:

- оценки целесообразности хозяйственных операций;
- контроля за соответствием материальных, финансовых ресурсов утвержденным сметам и нормативам;
- оценки финансового состояния организации;
- предотвращения отрицательных результатов финансово-хозяйственной деятельности;

- выявления внутрихозяйственных резервов;
- принятия эффективных управленческих решений.

Заинтересованные пользователи – собственники организаций, инвесторы, кредитные организации, покупатели и другие контрагенты. Заинтересованные пользователи используют информацию бухгалтерского учета, представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности для следующих целей:

- оценки эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов руководством организации;
- определения перспектив развития организации;
- оценки целесообразности предоставления кредита;
- подтверждения надежности деловых связей и др.

Сторонние пользователи – государственные и муниципальные органы, налоговые и финансовые органы, органы государственной статистики, аудиторские организации. Сторонние пользователи используют информацию бухгалтерского учета, представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- для контроля за правильностью расчета и выплаты налогов;
- для проверки соответствия представленных документов законодательству и принятым принципам и правилам ведения бухгалтерского учета;
- для статистического сравнения и обобщения по отраслям и др.

1.4. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

В соответствии со ст. 71 Конституции РФ бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации, т. е. государства. Государство в лице Правительства РФ осуществляет общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в целях его упорядоченности, обеспечения единообразия и сопоставимости.

Всю систему нормативного регулирования можно подразделить на четыре уровня документов:

- законы и иные законодательные акты РФ;
- положения по бухгалтерскому учету;
- методические указания по ведению бухгалтерского учета;
- рабочие документы организации, формирующие систему ее бухгалтерского учета.

Документы первого уровня закрепляют обязательность единообразного ведения учета всеми хозяйствующими субъектами, основные требования по его организации, правила и процедуры ведения учета. К этому уровню нормативного регулирования относятся следующие законодательные акты: федеральные законы, утвержденные ими кодексы (Гражданский, Налоговый, Трудовой и др.), указы Президента РФ, постановления Правительства РФ.

Основным законодательным актом, регулирующим бухгалтерский учет, является принятый 06.12.2011 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». К этой же группе документов относятся федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» и др., в которых законодательно закреплены отдельные особенности ведения бухгалтерского учета в зависимости от организационно-правовых форм юридического лица.

Документы второго уровня включают Положения по отдельным участкам бухгалтерского учета (ПБУ), которые разрабатывает Министерство финансов РФ по поручению Правительства РФ. В положениях перечислены общие требования государственного регулирования бухгалтерского учета, основанные на международной практике и национальных традициях.

Эти документы содержат основные понятия, базовые правила и приемы бухгалтерского учета. Действующие в настоящее время ПБУ раскрывают различные вопросы бухгалтерского учета: формирование учетной политики, оценку и учет активов и обязательств, определение доходов и расходов, раскрытие бухгалтерской информации в отчетности и т. д. В процессе становления системы бухгалтерского учета в России многие положения были изменены, дополнены и уточнены. В настоящий момент действуют 24 положения по бухгалтерскому учету, а именно:

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обяза-

тельств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н;

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н, в ред. от 25.10.2010 г. № 132н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н;

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утверждено приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010), утверждено приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н, в ред. от 18.09.2006 г. № 115н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по зай-

мам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н, в ред. от 18.09.2006 г. № 116н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н;

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утверждено приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н, в ред. от 18.09.2006 г. № 116н;

Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 25.10.2010 г. № 132н;

Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 25.10.2010 г. № 132н;

Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утверждено приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н.

В таблице приведен перечень действующих ПБУ и раскрыта область их применения.

Область применения положений по бухгалтерскому учету (ПБУ)

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
1/2008	Учетная политика организации	<p>Устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Расширен круг лиц, имеющих право формировать учетную политику.</p> <p>Организациям предоставлено право самим утверждать все формы первичных учетных документов, а не только те, по которым нет типовой формы. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, организация может исходить из Международных стандартов финансовой отчетности</p>
2/2008	Учет договоров строительного подряда	<p>Устанавливает порядок бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов организаций, выступающих подрядчиками или субподрядчиками в договорах строительного подряда, а также распространяется на договоры оказания услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по реконструкции, модернизации, ремонту объектов основных средств, по их ликвидации (разборке) при условии, если длительность выполнения договора превышает один отчетный год, либо начало и окончание договора приходится на разные отчетные годы.</p> <p>Учет ведется отдельно по каждому договору. При строительстве по единому проекту комплекса объектов, имеющих свою техническую документацию, по каждому из которых можно достоверно определить доходы и расходы, учет ведется отдельно по объектам.</p> <p>С другой стороны, два и более договора должны рассматриваться как один договор, если они фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам, и исполняются одновременно или непрерывно друг за другом.</p> <p>Строительство дополнительных объектов рассматривается как отдельный договор, если этот объект существенно отличается от других по своим характеристикам, либо если цена строительства определена дополнительной сметой</p>
3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	<p>Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в т. ч. подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)</p>

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
4/99	Бухгалтерская отчетность организации	Устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, кроме кредитных организаций и бюджетных организаций
5/01	Учет материально-производственных запасов	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материально-производственных запасах организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
6/01	Учет основных средств	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
7/98	События после отчетной даты	Устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, событий после отчетной даты. Применяется при установлении особенностей раскрытия событий после отчетной даты в бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства
8/2010	Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы	<p>Устанавливает порядок отражения названных обязательств и активов в бухучете и отчетности всех юридических лиц, за исключением кредитных организаций. Субъекты малого предпринимательства применяют его добровольно. Это не касается тех из них, которые являются эмитентами публично размещаемых ценных бумаг.</p> <p>ПБУ не применяется в отношении оценочных резервов; резервного капитала, резервов, формируемых из нераспределенной прибыли организации; договоров, по которым по состоянию на отчетную дату хотя бы 1 сторона не выполнила полностью свои обязательства.</p> <p>ПБУ не касается сумм, которые учитываются в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» и влияют на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.</p> <p>Устанавливает правила признания и списания оценочных обязательств, определения и изменения их величины, отражения информации об условных обязательствах и активах</p>
9/99	Доходы организации	<p>Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.</p> <p>В положении определены различные виды доходов и порядок их учета, а также порядок раскрытия информации в бухгалтерской отчетности</p>

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
10/99	Расходы организации	<p>Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.</p> <p>Некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений) признают расходы по предпринимательской и иной деятельности</p>
11/2008	Информация о связанных сторонах	<p>Устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, за исключением кредитных организаций. Данный порядок не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой для внутренних целей организации; отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения; отчетной информации, предоставляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями; отчетной информации, предоставляемой для иных специальных целей.</p> <p>Организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о связанных сторонах в случаях, когда: такая организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом; такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо; такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).</p> <p>Раскрытию подлежит следующая информация: характер отношений между связанными сторонами; виды и объем операций; стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям; условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов; величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода; величина списанной дебиторской задолженности и других долгов, нереальных для взыскания</p>
12/2010	Информация по сегментам	<p>Устанавливает правила формирования и представления сведений по сегментам в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами по законодательству России.</p> <p>Организации-эмитенты публично размещаемых ценных бумаг в пояснениях к бухгалтерской отчетности в обязательном порядке раскрывают информацию по сегментам. Иные лица применяют положение на добровольной основе.</p> <p>Выделение сегментов заключается в обособлении данных о части деятельности организации. Сегменты выделяются в зависимости от управленческой и оргструктуры, а также</p>

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
		внутренней отчетности. За основу можно взять структурные подразделения, географические регионы, в которых осуществляется деятельность, производимую продукцию, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги, их основных покупателей (заказчиков)
13/2000	Учет государственной помощи	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой коммерческим организациям (кроме кредитных организаций), являющимся юридическими лицами по законодательству РФ, и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества)
14/2007	Учет нематериальных активов	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
15/2008	Учет расходов по займам и кредитам	Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в т. ч. товарным и коммерческим) организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений)
16/02	Информация о прекращаемой деятельности	Устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Применяется также организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности
17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций), информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Применяется организациями, которые выполняют научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами или (и) являются по договору заказчиком указанных работ
18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль организаций	Применение ПБУ 18/02 позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
		Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством РФ
19/02	Учет финансовых вложений	Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений). Применяется при установлении особенностей учета финансовых вложений для профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов
20/03	Информация об участии в совместной деятельности	Устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности организации в случаях совместного использования активов и совместного осуществления деятельности
21/2008	Изменения оценочных значений	Устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), информации об изменениях оценочных значений
22/2010	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности	Устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации о существенных ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) по законодательству РФ. Ошибки бывают существенными. К ним относятся те, которые могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности. Определены особенности их исправления. В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном
23/2011	Отчет о движении денежных средств	Устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств коммерческими организациями (за исключением кредитных), являющимися юридическими лицами по законодательству РФ.

Номер ПБУ	Название ПБУ	Область применения ПБУ
		<p>Положение применяется в случаях, когда составление, представление и (или) публикация отчета предусмотрены нормативными правовыми актами, а также когда организация добровольно решила его представить и (или) опубликовать. Оно не касается отчетности организации для внутренних целей, представления кредитной организации в соответствии с ее требованиями, госстатнаблюдения и информации для иных спецелей, если правила их составления не предусматривают иное.</p> <p>Отчет входит в состав бухгалтерской отчетности. Он представляет собой обобщение данных о средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые легко обращаются в заранее известную сумму денег и подвержены незначительному риску изменения стоимости</p>
24/2011	Учет затрат на освоение природных ресурсов	<p>Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности юридических лиц (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений) – пользователей недр информации о затратах на освоение природных ресурсов.</p> <p>Данные организации осуществляют затраты на поиск, оценку и разведку месторождений полезных ископаемых на участке недр (поисковые затраты). Они применяют ПБУ в отношении указанных расходов лишь до момента, когда установлена и документально подтверждена вероятность того, что экономические выгоды от добычи ископаемых превысят понесенные затраты. При этом добыча ископаемых должна быть коммерчески целесообразна.</p> <p>Организации устанавливают виды затрат, которые признаются внеоборотными активами. Остальные относятся к расходам по обычным видам деятельности. Установлено, какие поисковые затраты признаются материальными активами.</p> <p>Устанавливает правила оценки поисковых активов и прекращения их признания, а также порядок раскрытия данной информации в бухгалтерской отчетности</p>

Третий уровень нормативного регулирования формируют методические рекомендации, инструкции, письма и другие нормативные документы, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету. Они разрабатываются и утверждаются в федеральных и отраслевых органах управления. Документы этого уровня содержат конкретные указания по отражению в бухгалтерском учете различных фактов хозяйственной деятельности.

Например, методические указания: по бухгалтерскому учету основных средств; по инвентаризации имущества и финансовых

обязательств; по планированию, учету и калькулированию себестоимости в строительстве и т. д. К числу важнейших документов этого уровня нормативного регулирования относятся План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утвержден приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н.

К *документам четвертого уровня* относятся положения, инструкции, приказы и иные документы по ведению бухгалтерского учета, которые создаются непосредственно в конкретной организации и являются внутренними рабочими стандартами хозяйствующего субъекта.

К ним следует отнести приказ об учетной политике организации, рабочий план счетов бухгалтерского учета, положение об оплате труда и его стимулировании, должностные инструкции, инструкции по инвентаризации и т. д., разрабатываемые на основе действующего законодательства и нормативных документов.

2. Цели и концепции финансового учета. Финансовый и управленческий учет

Цель бухгалтерского учета – формирование своевременной, качественной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения предприятия на рынке и выявления положения предприятий-конкурентов и т. п.

За рубежом принято подразделять бухгалтерский учет на финансовый и управленческий. В России традиционно не существовало деления на финансовый и управленческий учет. Бухгалтерский учет понимался как единое целое и являлся информационной базой и для анализа хозяйственной деятельности, и для составления отчетности, принятия управленческих решений.

Финансовый учет представляет собой систему сбора учетной информации, обеспечивающей регистрацию хозяйственных операций и их бухгалтерское оформление. Именно этот вид учета позволяет составить финансовую отчетность организации.

Управленческий учет, являясь составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, которая используется внутри организации руководителями различных уровней.

Управленческий учет предназначен для подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера – принятия решений, планирования, контроля и регулирования. Для принятия управленческих решений не хватает финансового учета, а требуется еще и управленческий. Эта необходимость вытекает из различных целей ведения финансового и управленческого учета.

В общем случае финансовый учет нужен для исчисления налогов и контроля за деятельностью организаций, а также для создания единого информационного пространства для инвесторов. Поэтому государство регулирует методологию финансового учета и регламентирует правила его ведения и подготовки отчетности. Управленческий учет позволяет менеджерам принимать управленческие решения, поэтому методология его ведения отвечает требованиям конкретной организации. Следовательно, создание системы управленческого учета индивидуально для каждой организации. Цель управленческого учета – помочь управляющим в принятии эффективных управленческих решений – реализуется в его задачах. Управленческий учет решает следующие задачи:

1. Формирование достоверной и полной информации о внутрихозяйственных процессах и результатах деятельности и предоставление этой информации руководству предприятия в виде внутренней управленческой отчетности.

2. Планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности.

3. Исчисление (определение) фактической себестоимости продукции и определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет.

4. Анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин отклонений.

5. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, а также материальных, трудовых и денежных ресурсов.

6. Формирование информационной базы для принятия решений.

7. Выявление резервов для повышения эффективности деятельности предприятия.

Задачи управленческого учета предъявляют повышенные требования к квалификации и кругу должностных обязанностей специалиста по управленческому учету.

К обязанностям специалиста по управленческому учету относят:

1. Координация целей и планов подразделений и предприятия в целом.

2. Содействие руководству в достижении поставленных целей.

3. Организация работы по созданию и ведению системы управленческого учета.

4. Осуществление процесса планирования и контроля экономических результатов деятельности предприятия.

5. Обеспечение прозрачности в отношении затрат и результатов деятельности предприятия в целом, а также отдельных подразделений и видов продукции.

6. Создание методической базы по управлению рентабельностью и ликвидностью предприятия.

7. Разработка материалов для принятия управленческих решений и предоставления их руководству.

8. Консультирование руководителей по вопросам выбора наиболее эффективных вариантов действий и помощь в управлении затратами и результатами.

Специалисты по управленческому учету имеют следующие права:

1. Доступ ко всей информации, в т. ч. конфиденциального характера.

2. Право подготовки своего особого мнения, обоснованного аналитически.

3. Право отсрочки принятия решения с целью его профилактической подготовки.

Для сравнительной характеристики финансового и управленческого учета необходимо выяснить сходство и различие этих подсистем бухгалтерского учета (таблица).

Сравнение финансового и управленческого учета

Признак	Управленческий учет	Бухгалтерский учет
1. Цель учета	Составление отчетности для внутренних пользователей информации	Обеспечение информацией внешних пользователей информации
2. Степень регламентации	По решению администрации	Обязательность ведения.
3. Методы ведения	Документация, инвентаризация, оценка и калькуляция, группировка объектов, внутренняя отчетность	Документация, инвентаризация, оценка и калькуляция, группировка объектов, внешняя отчетность
4. Масштабы информации	Центры ответственности, продукты, зоны сбыта	Предприятие в целом
5. Точность информации	Множество приблизительных оценок	Незначительные отклонения в отражении данных для внешней отчетности
6. Принципы учета	Полезность информации для принятия решения относительно к нормам и юридическим требованиям	Общепринятые, стандартизированные принципы учета
7. Способы группировки расходов	По статьям калькуляции	По элементам затрат и статьям калькуляции
8. По времени соотношения информации	Прошедшее и будущее время, за определенные и на определенные периоды	Прошедшее время и за определенный период
9. Формы выражения информации	Денежное и натуральное выражение продукта учета	Денежное выражение продукта учета
10. Частота подачи информации	Еженедельная, декадная, месячная	Квартальная, годовая
11. Сроки предоставления информации пользователям	По мере окончания отчетного периода (ежеквартально – на утро следующего дня)	Через несколько недель или месяцев после окончания отчетного периода
12. Степень ответственности	Дисциплинарная (замечание, выговор, увольнение)	Административная (штрафы и т. д.)

1. Цель ведения учета

Цель финансового учета – формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой для:

- составления бухгалтерской отчетности;
- осуществления контроля за целесообразностью и законностью хозяйственных операций и наличием и использованием производственных ресурсов;

- предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации.

Цель управленческого учета – формирование и представление информации управленческому персоналу организации и ее структурных подразделений, необходимой для планирования, контроля и управления деятельностью организации и ее структурных подразделений.

2. Степень регламентации учета

Ведение финансового учета установлено законодательством (в РФ – Федеральным законом «О бухгалтерском учете»). Правила и принципы финансового учета, составления отчетности предусмотрены нормативными актами, такими как Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, Инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета, определяются стандартами учета, построенными на общих международных принципах бухгалтерского учета.

Управленческий учет не является обязательным для применения. Его организация и методика не регламентируются законодательством. Решение о внедрении его в практику работы предприятия принимает руководство. При этом сбор и обработка информации считаются целесообразными, если ее ценность для управления выше затрат на получение соответствующих данных.

3. Методы ведения учета

В финансовом учете обязательно используются все элементы метода бухгалтерского учета – документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

В управленческом учете могут использоваться указанные элементы бухгалтерского учета (в т. ч. документация и двойная запись), но не в обязательном порядке. Кроме того, в управленческом учете широко используются количественные методы (методы элементарной математики, математической статистики и теории вероятностей, математического программирования, эвристические методы и др.).

4. Масштабы информации

Финансовый учет ведут в целом по предприятию, рассматривая его как единый хозяйственный комплекс. Затраты и результаты

деятельности, расчеты, резервы и целевые поступления учитываются обобщенно по организации, не подразделяясь по видам деятельности, структурным подразделениям и т. п.

Управленческий учет помимо сводных показателей деятельности предполагает группировку информации по секторам рынка, местам формирования затрат, центрам ответственности, причинам и виновникам отклонений, по заказам и изделиям и т. д.

5. Точность информации

К информации, отражаемой в финансовом учете, предъявляется требование максимальной точности, т. к. в финансовом учете и отчетности должна отражаться достоверная, документально обоснованная информация.

В управленческом учете возможны приблизительные оценки и ориентировочные показатели с целью более оперативного представления информации. Однако по ряду показателей администрация требует представления достоверных сведений.

6. Принципы учета

Финансовый учет базируется на таких принципах, как принцип двойной записи, обособленности предприятия, целостности, непрерывности деятельности и др.

Управленческий учет основывается на принципах целесообразности, сопоставимости данных, оперативности предоставления информации. Что касается принципа двойной записи, то он может как использоваться, так и не использоваться.

7. Способы группировки расходов

В финансовом учете расходы группируют и учитывают в обязательном порядке по элементам затрат. В России перечень расходов по элементам затрат установлен ПБУ 10/99 «Расходы организации», а для целей налогообложения – главой 25 НК РФ. Для калькулирования себестоимости продукции в финансовом учете учет расходов можно осуществлять по статьям калькуляции, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

В управленческом учете учет расходов осуществляется по статьям калькуляции. Учет расходов по элементам затрат не ведется.

8. Время соотношения информации

Вся информация, отражаемая в финансовом учете, относится к уже свершившимся фактам (ретроспективе) и не включает прогнозные показатели.

Управленческий учет в первую очередь ориентирован на будущее. Важнейшей его составной частью является планирование, которое на основе имеющейся информации обязательно включает расчет прогнозных величин. Если финансовый учет показывает, «как это было», то управленческий учет – «как это должно быть».

9. Формы выражения информации

В финансовом учете используются главным образом стоимостные (денежные) измерители, они являются универсальными.

В управленческом учете наравне с денежными применяются натуральные показатели: количество часов, сырья и материалов, сумма выручки и т. д. Кроме того, при необходимости возможно использование относительных показателей.

10. Частота подачи информации

В финансовом учете отчетность представляется по итогам за месяц, квартал, год.

В управленческом учете не существует строгих временных рамок подачи информации. Вместе с тем при необходимости информация может представляться с любой нужной частотой.

11. Сроки представления информации пользователям

В финансовом учете сроки представления устанавливаются законодательно.

Сроки представления информации в управленческом учете устанавливаются непосредственно управленческим аппаратом предприятия.

12. Степень ответственности

Законодательством предусмотрена ответственность за нарушение методологии финансового учета. В случае выявления фактов искажения информации, представленной в финансовой отчетности, к организации могут быть предъявлены определенные санкции со стороны представителей органов государственной власти, акционеров, кредиторов и др.

Так как ведение управленческого учета не регламентировано законодательно, то ответственность за правильность его ведения также не предусмотрена. Другими словами, причиной привлечения

к ответственности могут стать только сами управленческие решения, а не какие-либо данные учета.

3. Учетная политика организации

Учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных организацией, для осуществления первичного наблюдения, стоимостного изменения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Учетная политика в хозяйствующих субъектах разрабатывается на основании Положения по ведению бухгалтерского учета «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). В соответствии с этим ПБУ главный бухгалтер формирует учетную политику организации, которая утверждается приказом или распоряжением руководителя организации.

Учетная политика организации применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первого представления бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации.

Учетная политика должна обеспечивать выполнение следующих требований: полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности. При формировании учетной политики предполагаются допущения: имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

При выборе учетной политики необходимо учитывать:

- форму собственности и организационно-правовую форму хозяйствующего субъекта;
- вид деятельности (отраслевую принадлежность);
- объем деятельности, численность работников;
- разветвленность структуры организации;
- состояние производственного потенциала организации;
- длительность производственного цикла;
- профессионализм бухгалтеров, менеджеров и других административно-управленческих работников;
- степень автоматизации учетно-вычислительных работ и др.

Обычно различают два аспекта учетной политики – организационный и методологический. В организационный раздел включаются положения учетной политики, необходимые для организации бухгалтерского учета в хозяйствующем субъекте. К организационному аспекту учетной политики относится разработка и утверждение:

- способа организации бухгалтерского учета;
- рабочего плана счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов разрабатывается организацией самостоятельно на основе единого Плана счетов бухгалтерского учета и включает перечень счетов, необходимых и достаточных для отражения ее финансово-хозяйственной деятельности;
- формы первичных документов для отражения различных операций, по которым не предусмотрены типовые унифицированные формы;
- правил документооборота и технологии обработки учетной информации;
- формы внутренней бухгалтерской отчетности в соответствии с информационными потребностями менеджеров различных уровней;
- порядка проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методов контроля за хозяйственными операциями;
- других решений, необходимых для организации бухгалтерского учета.

Методологический аспект учетной политики описывает, какие именно способы оценки активов и обязательств, начисления амортизации, признания расходов и доходов и т. п. выбрала организация из всего разнообразия способов и методов, рекомендованных системой нормативного регулирования бухгалтерского учета.

К методологическому аспекту учетной политики можно, в частности, отнести:

- решение о переоценке и ее способ по объектам основных средств;
- способы погашения стоимости внеоборотных активов;
- вариант учета приобретения материально-производственных запасов;

- методы оценки материальных ресурсов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;
- способ учета выпуска готовой продукции;
- порядок и сроки списания расходов будущих периодов;
- создание резервного капитала и других резервов;
- порядок списания доходов будущих периодов;
- признание и списание управленческих и коммерческих расходов;
- порядок признания выручки организации;
- правила оценки статей бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения бухгалтерского учета выбирается один способ (метод) из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы или методы ведения учета, то при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий собственный способ (метод) исходя из основных принципов бухгалтерского учета и профессионального суждения (знаний, опыта и квалификации) *бухгалтерского аппарата*.

Контрольные вопросы по главе 1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ, ЦЕЛИ И КОНЦЕПЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА, СИСТЕМА ЕГО НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

1. Дайте характеристику бухгалтерского финансового учета.
2. На какие виды подразделяется бухгалтерский учет?
3. Чем отличается бухгалтерский финансовый учет от других видов учета?
4. Что является предметом бухгалтерского финансового учета?
5. Перечислите объекты финансового учета.
6. Каково содержание четырех уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России? Приведите основные нормативные документы каждого уровня.
7. К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся законы, указы, постановления Правительства РФ?

8. К какому уровню системы нормативно-правовых актов относятся изданные Положения по бухгалтерскому учету?
9. Почему Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации относится к документам первого уровня системы?
10. Дайте определение учетной политики организации.
11. Кто формирует и утверждает учетную политику организации?
12. Почему учетная политика организации является важнейшим стандартом регулирования бухгалтерского учета?
13. Какие требования предъявляются при разработке учетной политики организации?
14. Из каких аспектов складывается учетная политика?
15. Назовите организационно-технические аспекты учетной политики.
16. Перечислите методологические аспекты учетной политики.

Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н, в ред. от 18.12.2012 г. № 164н.

1. Общие вопросы организации бухгалтерского учета на предприятиях

Для того чтобы любой пользователь бухгалтерской информации мог сопоставлять, сравнивать и анализировать показатели финансово-хозяйственной деятельности различных организаций, эта информация должна формироваться на основе единых правил ведения бухгалтерского учета. К ним обычно относят правила и принципы регистрации, оценки, группировки и обобщения учетной информации. Они должны применяться всеми хозяйствующими субъектами. Эти принципы и правила установлены в законодательстве о бухгалтерском учете и положениях (стандартах) по его ведению. Все правила и процедуры ведения бухгалтерского учета можно подразделить на требования, допущения и принципы.

Основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета, установлены государством в Федеральном законе от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: *ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций в валюте Российской Федерации – в рублях; учет имущества, являющегося собственностью организации, обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации; ведение бухгалтерского учета организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации; ведение организацией бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в ее рабочий план счетов и др.*

Под допущениями в учете понимаются условия деятельности организации, которые должны соблюдаться в течение периода дей-

ствия учетной политики. Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) определены следующие допущения: *допущение имущественной обособленности; допущение непрерывности деятельности; допущение последовательности применения учетной политики; допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.*

Система бухгалтерского учета базируется на традиционно сложившихся и установленных требованиях и процедурах ведения учета. Упомянутым выше Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) определен ряд требований: *требование полноты; требование своевременности; требование осмотрительности; требование приоритета содержания над формой; требование непротиворечивости; требование рациональности.*

Организацией бухгалтерского учета называют всю систему учетного процесса. В нее включается: документирование фактов хозяйственной деятельности и ведение первичного учета, систематизация и группировка информации в учетных регистрах (счетах), перечень этих счетов (План счетов бухгалтерского учета), способы регистрации информации в регистрах и их взаимосвязь (формы ведения текущего бухгалтерского учета), состав и содержание отчетности.

Традиционно сложилась строгая последовательность выполнения бухгалтерских действий или этапов.

Первый этап – текущее наблюдение, измерение, сбор и регистрация фактов хозяйственной деятельности организации. Обычно этот этап называют *документированием*. Это очень важный этап организации бухгалтерского учета. Именно поэтому бухгалтеры с такой тщательностью проверяют правильность составления и заполнения первичных учетных документов и при необходимости визируют их. От правильности оформления первичных документов зависит юридическая доказательность фактов хозяйственной деятельности и достоверность всей бухгалтерской отчетности.

Второй этап – систематизация, группировка и обобщение учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, т. е. выполняются процедуры, позволяющие охватить и упорядочить сведения обо всей хозяйственной деятельности организации. Этот этап называется *регистрацией*. В зависимости от ор-

организационной формы ведения бухгалтерского учета регистрация и ведение записей могут производиться в различных учетных регистрах – на счетах бухгалтерского учета, систематизированный перечень которых устанавливается Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Организации, финансируемые из бюджетов различных уровней, и кредитные организации имеют много специфических особенностей в ведении бухгалтерского учета, поэтому в настоящее время действуют разные планы счетов: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций; План счетов бухгалтерского учета для казенных, бюджетных и автономных учреждений; План счетов бухгалтерского учета в кредитных организациях.

Для ведения счетов используются учетные регистры. Регистры могут открываться для учета только дебета или только кредита счета, или одновременно его дебета и кредита, кроме того, есть регистры, приспособленные для детализации записей по счету. Под *регистрами* в бухгалтерском учете понимают специальные таблицы, в которые записывают данные из первичных учетных документов. Внешний вид и материальная основа учетных регистров разнообразны и видоизменяются в зависимости от целей, поставленных при регистрации первичной информации.

Содержание учетных регистров, их структуру и взаимосвязь, способы записей организации определяют самостоятельно, применительно к выбранной форме бухгалтерского учета.

Форма бухгалтерского учета – это определенная система построения и сочетания учетных регистров, последовательности и способов записей в них. Формы учета формировались и видоизменялись по мере совершенствования техники и методологии учета. Выбор формы определяется структурой, объемами, отраслевой и технологической спецификой деятельности организации, а также сложившимися традициями ведения бухгалтерского учета.

В отечественной практике наибольшее распространение получили мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы бухгалтерского учета. На предприятиях малого бизнеса с небольшим количеством хозяйственных операций учет может вестись по упрощенной форме, которая предусматривает простую форму бухгалтерского учета и форму бухгалтерского учета

с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

2. Организационно-правовые формы организаций

Одной из особенностей бухгалтерского учета является его ведение в рамках конкретной организации. Бухгалтерский учет отражает деятельность отдельной организации.

Организация представляет собой самостоятельно хозяйствующий субъект, созданный в порядке, установленном законом, для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли. Организация самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается ее результатом и доходом, оставшимся после уплаты налогов и других обязательных платежей. Зарегистрированные на территории Российской Федерации организации могут иметь различную организационно-правовую форму.

В зависимости от целей деятельности организации подразделяются на коммерческие и некоммерческие.

Коммерческие организации в качестве основной цели своей деятельности преследуют получение прибыли.

Некоммерческие организации создаются для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных целей, для охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения других нематериальных потребностей граждан, защиты прав и законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи или других целей, связанных с достижением общественных благ. Некоммерческие организации также могут осуществлять коммерческую деятельность, но только для достижения целей, ради которых они созданы.

В настоящее время в Российской Федерации функционируют организации различных форм собственности: федеральной, муниципальной, акционерной, кооперативной, частной, каждая из которых может являться юридическим лицом.

Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам

этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, выполнять обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, могут быть созданы в следующих организационно-правовых формах: государственные и муниципальные унитарные предприятия; производственные кооперативы; хозяйственные товарищества (полные товарищества или товарищества на вере); хозяйственные общества (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью или общества с дополнительной ответственностью).

Хозяйственным объединением признается соединение юридических и физических лиц в единую хозяйственную структуру, обладающую правом юридического лица. Входящие в состав объединения юридические и физические лица именуется его членами или участниками. Хозяйственное объединение регистрируется в порядке, предусмотренном законом, и осуществляет предпринимательскую и иную деятельность в соответствии с действующим законодательством, учредительными документами и решениями собственных органов управления.

Создание объединения как формы предпринимательской деятельности направлено на использование эффекта масштаба производства, возможностей мобилизации ресурсов для обеспечения экономических, производственных, торговых и технологических преимуществ. В целях координации деятельности, защиты общих интересов и повышения эффективности капитала, а также в зависимости от конкретных условий и задач *могут создаваться объединения в форме кооперативов, товариществ, акционерных обществ, ассоциаций, консорциумов, синдикатов и прочих союзов.* В мировой практике все названные формы корпоративных союзов прочно заняли свое место в производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Основой для создания союзов обычно становятся сходный характер технологических процессов, взаимосвязанное и взаимозависимое развитие производства, необходимость комплексного по вертикали производственного процесса использования сырья и других ресурсов, диверсификация. Для эффективного развития и управления производством часто

необходимы концентрация ресурсов и объединение усилий предприятий и организаций различной отраслевой принадлежности, что предполагает наличие специальных организационных форм управления межотраслевого характера.

Конкретные цели формирования хозяйственных объединений различны. Из них можно выделить следующие:

1) развитие и укрепление кооперации производственных, научных, проектных, строительных и других организаций и на их основе создание единого хозяйственного комплекса;

2) завоевание и удержание рынков сбыта за счет диверсификации и роста объема производства;

3) закрепление поставщиков сырья, материалов, комплектующих изделий и прочих ресурсов;

4) ускорение технического развития производства и на этой основе повышение качества продукции и снижение издержек производства.

Объединение в одну вертикальную хозяйственную структуру кооперирующихся предприятий позволяет им оперативно решать многие важнейшие задачи. Хозяйственные объединения создаются на основе учета взаимных интересов. Главные принципы их образования:

- добровольность выбора формы объединения;
- имущественное удельное равноправие партнеров, вступивших в объединение;
- свобода выбора организационной структуры и форм управления;
- выбор степени самостоятельности участников;
- ответственность только по обязательствам, взятым каждым партнером при вступлении в объединение.

Инициаторами создания хозяйственных объединений могут выступать предприятия и организации различных форм собственности и граждане, а также государственные центральные и местные органы власти, определяющие стратегию развития федеральных и региональных хозяйственных комплексов. Инициаторы (учредители) создания хозяйственного объединения до подготовки учредительных документов определяют цели, задачи и организационно-правовую форму хозяйственного объединения,

готовят технико-экономическое обоснование целесообразности его создания.

Учредителями общества могут выступать российские и иностранные физические и юридические лица, а также органы, уполномоченные управлять имуществом, находящимся в государственной (муниципальной) собственности. Число учредителей отдельных форм хозяйственных объединений частично регламентируется, но не ограничивается. Учредители подготавливают и заключают учредительный договор, утверждают устав объединения и подают в установленном порядке заявку на регистрацию. Органы государственной власти не могут выступать непосредственно в качестве учредителей хозяйственного объединения. Участие иностранных физических и юридических лиц в хозяйственных объединениях регулируется государственными законодательными актами.

Учредительными документами хозяйственного объединения являются учредительный договор и устав объединения. *Устав* должен включать следующие положения:

- наименование и местонахождение хозяйственного объединения;
- наименование и местонахождение учредителей объединения;
- цели и задачи создания объединения;
- функции, передаваемые учредителями хозяйственному объединению;
- органы управления объединением, их компетенция, порядок принятия ими решений; ответственность органов управления;
- имущество объединения; размер уставного капитала и порядок его образования, доля каждого учредителя; возможность изменения и передачи доли;
- права и обязанности учредителей; ответственность учредителей объединения;
- порядок и условия вступления в хозяйственное объединение и выхода из него;
- срок деятельности хозяйственного объединения.

Устав хозяйственного объединения по форме может содержать и другие положения, отражающие особенности объединения.

Учредительный договор фиксирует цели и задачи учредителей хозяйственного объединения и определяет следующие положения:

- порядок совместной деятельности по созданию объединения;
- условия передачи имущества учредителей в собственность и ведение объединения;
- порядок участия учредителей в деятельности объединения;
- органы управления хозяйственным объединением;
- условия и очередность распределения прибыли и убытков между учредителями;
- правила вступления новых членов в состав объединения и выхода из него действующих.

Государственная регистрация хозяйственных объединений производится в общем порядке, установленном для предприятий и предпринимательской деятельности. Место регистрации должно соответствовать почтовому адресу объединения, который определяется учредителями и указан в учредительных документах. Учредители объединения при необходимости представляют в органы регистрации наряду с учредительными документами заключение антимонопольной службы. В случае, когда в состав учредителей входят государственные или муниципальные предприятия, при регистрации дополнительно представляется письменное согласие органов по управлению государственным имуществом.

Для создания объединения и обеспечения его деятельности образуется *уставный капитал (фонд)*. До регистрации учредители обязаны внести, как правило, не менее 50 % указанного в учредительных документах вклада в уставный капитал, что подтверждается бухгалтерскими и банковскими документами. Но каждый участник после регистрации (перерегистрации) объединения обязан полностью внести свою долю не позднее чем через 12 месяцев. В случае невыполнения этого обязательства в установленный срок участник уплачивает неустойку.

Участник объединения может с согласия остальных участников уступить свою долю (часть доли) участникам этого объединения или третьим лицам. Такое согласие не требуется при образовании открытого акционерного общества. В остальных случаях участники объединения пользуются преимущественным правом приобретения допускаемой доли (части доли). При выходе участника из объединения ему выплачивается стоимость части имущества объединения, пропорциональная его доле в уставном

капитале. Вклады участников объединения могут быть представлены в виде:

- денежных средств (в рублях и иностранной валюте);
- различных видов имущества (здания, сооружения, оборудование, сырье, топливо и др.);
- прав пользования землей, водой и другими природными ресурсами;
- иных имущественных прав (в т. ч. неиспользованных изобретений, ноу-хау).

Стоимость взноса выражается в рублях независимо от формы его внесения. Денежные взносы перечисляются участниками на счета объединения в обслуживающие его банки. Деньги в иностранной валюте пересчитываются в рубли по установленному курсу. Оценка имущества, вносимого в уставный капитал, определяется участниками объединения на основе текущих рыночных цен. В случаях когда имущество передано участником не во владение, а только в пользование объединения, размер вклада и соответственно доля участника определяются исходя из арендной платы за пользование этим имуществом.

По форме собственности объединения могут быть государственными, муниципальными, частными, с участием иностранных юридических лиц и смешанными. По степени самостоятельности различают участников объединений с сохранением юридического лица, без сохранения юридического лица, со смешанной формой участия. Степень самостоятельности участников определяется организационно-правовой формой объединения и принятым соглашением между ними. Объединение может создаваться как временное образование, срок деятельности которого устанавливается по соглашению, а также на постоянной основе – объединение, срок деятельности которого не определен.

По уровню и направлениям интеграции объединения могут быть отраслевыми, межотраслевыми, национальными и транснациональными. *Отраслевыми* называются объединения, которые состоят в основном из участников одной отрасли производства. *Межотраслевыми* признаются объединения, которые состоят из двух и более участников различных отраслей производства.

В зависимости от территориального признака размещения и состава участников объединения могут быть национальными,

местными и международными (транснациональными). *К национальным* относятся объединения, которые состоят из участников как одной, так и нескольких отраслей производства, поставляющих продукцию на национальный (российский) рынок. *Местными (региональными)* признаются объединения, которые состоят из участников, расположенных в нескольких городах и районах одной области (республики) и поставляющих продукцию на местные рынки. *Международными (транснациональными)* называются объединения, в состав которых входят один или несколько участников, являющихся нерезидентами.

По *типу организационно-правовой структуры хозяйственные объединения* создаются в форме товариществ, кооперативов и акционерных обществ (полных, смешанных, закрытых и открытых), обществ с ограниченной ответственностью, а также финансово-промышленных групп и холдинговых компаний. По форме организации управления объединения могут быть основаны на принципах доверительного управления (траст), организации холдинговой компании или равноправного участия собственников капитала в управлении. Доверительное управление осуществляется одним или группой доверенных лиц, являющихся профессиональными менеджерами и, как правило, работающих в объединении по найму (контракту). В этом случае функции собственности и управления разделяются. Управление, основанное на принципах организации холдинга, осуществляется холдинговыми компаниями – держателями контрольных пакетов акций (паев, долей) или выборными лицами из числа участников, чьи полномочия определяются учредительными документами объединения. Предприятия, входящие в состав объединения, в ряде случаев могут сохранять полную самостоятельность и права юридического лица и отвечать по обязательствам объединения только переданным объединению имуществом.

Объединение в соответствии с действующим законодательством ведет бухгалтерский и статистический учет и составляет отчетность. Объединение публикует данные о своей деятельности, сводные отчеты и балансы в порядке, установленном законом. Информация, содержащая коммерческую тайну, не сообщается и не публикуется. Государственные органы, имеющие право осуществлять в пределах своей компетенции проверку деятельности

объединения, обязаны сообщать ему результаты проверок. Должностные лица объединения, допустившие нарушения законодательства о порядке представления государственной статистической отчетности, привлекаются к ответственности.

Хозяйственные товарищества создаются в форме полного товарищества или товарищества на вере (коммандитного товарищества). *Полным товариществом* признается объединение двух и более предпринимателей (участников). Создаваемая ими фирма (путем объединения капитала и заключения договора) предусматривает осуществление совместной предпринимательской деятельности и полную (неограниченную) имущественную ответственность участников по обязательствам товарищества. Представительство и действия от имени полного товарищества любого из его участников признается деятельностью самого товарищества, если иное не предусмотрено учредительными документами товарищества. Изменение состава, участников товарищества влечет за собой прекращение его деятельности.

Товариществом на вере (коммандитным, или смешанным товариществом) признается объединение, в котором один или несколько его действительных членов несут полную (неограниченную) ответственность по обязательствам товарищества всем принадлежащим им имуществом, а остальные члены-вкладчики несут ответственность, связанную с деятельностью товарищества, в пределах принадлежащей им доли капитала товарищества, включая неоплаченную ими часть своего вклада. Товарищество на вере, как и полное товарищество, может быть создано:

- без учреждения нового юридического лица (в таком случае вклады участников товарищества отражаются на балансе одного из действительных членов товарищества);
- с учреждением нового юридического лица и с обособленным имуществом (вклады участников при этом отражаются на балансе товарищества).

Представительство и действия от имени полного или смешанного товарищества любого из действительных его членов признаются деятельностью самого товарищества, если учредительными документами товарищества не предусмотрено иное. Собственное наименование товарищества должно включать

слова «полное товарищество» или «товарищество на вере». В нем указывается один или несколько действительных членов товарищества. В случае если в наименовании полного товарищества указаны не все его участники, оно должно содержать слова «и компания» или иные слова, указывающие на наличие других участников.

Для образования фирмы в виде товарищества достаточно двух учредителей. При этом один из них может быть директором, другой – главным бухгалтером с правом подписи. Для регистрации товарищества нужны протокол учредительного собрания и учредительный договор. В протоколе фиксируется согласие между сторонами о создании фирмы, определяется вид деятельности, название фирмы, устанавливается ее адрес. В учредительном договоре определяются взносы сторон в уставный капитал фирмы, распределение дохода и степень ответственности договаривающихся сторон. На основе протокола и учредительного договора составляется устав по стандартному образцу, единому для всех форм и видов деятельности.

Фирмы, образованные на основе *общества с ограниченной ответственностью*, – это производственные и иные коммерческие организации, созданные по соглашению юридическими лицами и гражданами путем объединения их вкладов в целях осуществления хозяйственной деятельности и получения дохода. Такие общества являются юридическими лицами. Согласно российскому законодательству, число участников общества с ограниченной ответственностью не должно превышать предела, установленного для подобного общества. В противном случае в течение года оно подлежит преобразованию в акционерное общество. Помимо того, общество не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица.

Участники общества с ограниченной ответственностью несут материальную ответственность в пределах их вкладов. Каждое общество имеет фирменное наименование, в котором указывается вид и предмет его деятельности. Общества могут от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и личные неимущественные права и нести обязанности, быть истцами и ответчиками в арбитраже, суде, третейском суде. Общество может состоять из двух и более участников. В их числе могут быть пред-

приятия, учреждения, организации, государственные органы, а также граждане. Общество может создавать филиалы, действующие в качестве его обособленных подразделений, и открывать представительства на территории России. При этом филиалы и представительства не пользуются статусом юридического лица. В то же время общество может иметь дочерние и зависимые от него хозяйственные структуры с правами юридического лица.

Высшим органом общества является общее собрание. Члены общества могут участвовать в управлении в порядке, определяемом учредительными документами, получать часть прибыли (дивиденды) от деятельности общества, а также информацию об этой деятельности. Участники общества обязаны вносить вклады в порядке, размере и способами, предусмотренными учредительными документами.

Акционерное общество (АО) представляет собой форму объединения средств производства и капитала за счет выпуска, размещения и продажи акций. Различие между артелью, товариществом, обществом с ограниченной ответственностью, с одной стороны, и акционерным обществом – с другой, состоит главным образом в том, что в первом случае объединяются люди (предприниматели) со своим имуществом для совместной работы, а во втором – объединяется, прежде всего, капитал для его совместного использования. В том и другом случае участники объединения несут ответственность за результаты его деятельности, прежде всего, своими вкладами.

Акционерное общество создается на основе добровольного соглашения юридических и физических лиц (в т. ч. иностранных), которые объединяют свой капитал, представленный в форме установленного ими количества ценных бумаг (акций), предназначенных для продажи. Пуская в коммерческий оборот акции, их владельцы ставят целью извлечение прибыли. Акционерное общество:

- является юридическим лицом;
- несет имущественную ответственность перед государством и кредиторами;
- располагает имуществом, полностью обособленным от имущества отдельных лиц, в т. ч. от акционеров;

- владеет и управляет наличным акционерным капиталом, разбитым на части;

- извлекает прибыль за счет коммерческого оборота акционерного капитала.

Объединения акционерного типа получают следующие преимущества:

- способность привлекать дополнительные инвестиции путем выпуска акций;

- ограничение имущественной ответственности партнеров акционеров только стоимостью принадлежащих им акций;

- снижение предпринимательского риска за счет роста масштабов оборота;

- облегчение перелива капитальных средств из отрасли в отрасль путем продажи и покупки акций.

Акционерное общество функционирует обычно бессрочно, если его уставом не предусмотрено иное. Передача доли собственности (акций) осуществляется через продажу акций (иногда учредительные документы могут устанавливать иной порядок). Появление дополнительных владельцев акций оговаривается уставом. Функцию управления выполняет правление, которое выбирает исполнительные органы (директора, его заместителей, главного бухгалтера и др.).

Уставный капитал АО представляет собой определенную номинальную стоимость суммы акций, приобретенных акционерами. Размер уставного капитала определяется учредителями общества исходя из потребностей в денежных и иных средствах для начала его деятельности. Общество несет ответственность перед кредиторами в пределах не только уставного капитала, но и всей стоимости его имущества. Уставный капитал в момент учреждения общества должен состоять из оговоренного числа акций, кратного десяти, одинаковой номинальной стоимости. Вкладом участника общества могут быть денежные средства в рублях и иностранной валюте, а также здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, ценные бумаги, включая изобретения, патенты, права пользования землей, водой и другими материальными ресурсами. Стоимость имущества определяется общим собранием участников.

Для погашения непредвиденных затрат, а также в целях равномерного включения текущих расходов в издержки производства и обращения в обществе создается резервный капитал в размере не менее 5 % от уставного капитала. Формирование резервного капитала осуществляется путем ежегодных отчислений, размер которых, как правило, не может быть менее 5 % от суммы чистой прибыли.

Стоимость имущества АО может превосходить уставный капитал или быть равным ему. Законодательные нормы часто предусматривают необходимость превышения стоимости имущества над уставным капиталом (в противном случае может быть затруднено распределение прибыли между акционерами). Если АО в данном году понесло финансовые убытки, что привело к уменьшению стоимости имущества, то в следующем году общество должно использовать часть прибыли для выравнивания указанного в уставе соотношения.

Уставный капитал АО пополняется двумя способами:

- через публичную подписку на акции (распродажу);
- через распределение дополнительных акций среди учредителей.

В первом случае образуется публичное АО, во втором – закрытое АО. *Акции публичного акционерного общества* могут переходить от одного лица к другому без согласия других акционеров. *Акции закрытого акционерного общества* распределяются среди его участников, их передача третьим лицам осуществляется только при согласии членов общества. Число участников закрытого акционерного общества не должно превышать нормы, установленной законом. В противном случае оно подлежит преобразованию в течение года в публичное акционерное общество. Разновидностью акционерного общества могут быть так называемые народные предприятия.

Для образования АО законодательство большинства стран требует при его регистрации оплаты не всего акционерного капитала, а только его части, но не менее 50 %. Остальная часть капитальных средств может быть внесена через определенное время, как правило, в течение года. Изменение величины уставного капитала может происходить как в сторону его увеличения, так и уменьшения. Увеличение уставного капитала достигается обычно выпуском новых акций или увеличением номинальной стоимости акций. Уменьшение уставного капитала происходит за счет

снижения номинальной стоимости акций или выкупа части акций у их владельцев с последующим их аннулированием.

Акционерные общества вправе создавать на территории Российской Федерации и за рубежом филиалы и представительства. Последние наделяются основными и оборотными средствами за счет имущества общества, которые учитываются на его отдельном балансе, а также на самостоятельном балансе филиалов. Руководители филиалов и представительств действуют на основании доверенности, полученной от АО.

Акция – ценная бумага, свидетельствующая о внесении владельцем установленной суммы денег в капитал акционерного общества и дающая право на получение ежегодного дохода – дивиденда из прибыли указанного общества. Акции могут быть различных видов, но основными являются именные, акции на предъявителя, простые и привилегированные.

Именная акция закрепляется за акционером посредством занесения его фамилии в саму акцию и в книгу записей. Передача именной акции (прав на нее) осуществляется путем передаточной надписи и отражения ее в книге общества. *Акция на предъявителя*, подобно деньгам, принадлежит ее фактическому владельцу и не закрепляется за каким-либо конкретным лицом. Свободная передача такой акции другому лицу означает автоматическую смену ее владельца. *Простые акции* позволяют получать доход в зависимости от результатов деятельности АО, а также принимать участие в управлении и голосовании на общем собрании акционеров. *Привилегированные акции* отличаются от простых заранее установленной суммой дохода (дивиденда) на акцию независимо от результатов работы АО, а также первоочередностью выплат возвратных сумм при ликвидации АО или его реорганизации. Главная слабость привилегированных акций заключается в том, что они не дают права голоса на общем собрании акционеров.

Обычно акция содержит следующие реквизиты:

- наименование акционерного общества и ценной бумаги;
- вид акции, ее номер и дата выпуска;
- номинальная стоимость, имя держателя (для именной акции);
- количество выпускаемых акций;
- срок уплаты дивидендов и др.

Взамен акций акционеру нередко выдается сертификат на все принадлежащие ему акции. *Сертификат акции* представляет собой ценную бумагу, которая является свидетельством владения определенным числом акций общества. Сертификат содержит все необходимые реквизиты акций, которые он замещает.

Интересы и права акционеров защищены законом. В частности, не допускается изменение вида акций, их количества и номинальной стоимости без решения общего собрания акционеров. Вопросы дополнительной эмиссии акций, изменения их номинальной стоимости, а также реорганизации и слияния обществ решаются на собрании акционеров. В процессе реорганизации не допускается размещение акций среди лиц, не являющихся акционерами реорганизуемого общества. Новые акции или иные выданные вместо них ценные бумаги не могут содержать какие-либо требования, ограничивающие права их владельцев. Выбор акций или иных ценных бумаг, выпускаемых акционерным обществом для обмена, может осуществляться только по желанию владельца. Выплата держателям акций объявленных обществом дивидендов не может производиться, если на дату их выплаты акционерное общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства). Выплата дивидендов этих случаях должна быть отменена или отсрочена.

Управление акционерным обществом может иметь двух- и трехзвенную структуру. Двухзвенная структура включает в себя собрание акционеров и исполнительный орган (правление, генеральный директор). При трехзвенной структуре к ним добавляется совет директоров (наблюдательный совет).

Общее собрание акционеров является высшим органом управления обществом. Участие в нем позволяет реализовать право управления членов АО, владеющих простыми акциями. Количество принадлежащих акционеру простых акций определяет и количество голосов на общем собрании (одна акция – один голос). Собрание правомочно решать такие вопросы, как определение генеральной линии развития общества, изменение устава, создание филиалов дочерних предприятий, утверждение результатов деятельности АО избрание правления, определение размера дивидендов на каждую акцию. Правомочность общего собрания определяется в различных странах по-разному, но, как правило, простым большинством

присутствующих: 50 % голосов плюс одна акция. Наиболее важные решения могут приниматься не простым большинством голосов, а квалифицированным, например 3/4 голосов. Собрание акционеров созывается не реже одного раза в год.

Совет директоров осуществляет руководство стратегической деятельностью общества. В его компетенцию входят:

- созыв общего собрания акционеров;
- назначение исполнительного органа;
- определение стратегии развития общества;
- составление отчетов о деятельности АО и их представление общему собранию акционеров и в государственные органы и т. д.

Для текущего административного руководства обществом назначается единоличный исполнительный орган – *Генеральный директор*, а при необходимости коллегиальный исполнительный орган – *Правление*.

Полномочия и функции исполнительного органа определяются Уставом АО.

Контроль за деятельностью исполнительного органа осуществляется *ревизионной комиссией*, создаваемой собранием акционеров. Причем члены правления или директор не могут быть членами ревизионной комиссии. Ревизионная комиссия проводит ревизии по поручению Совета директоров, по собственной инициативе либо по требованию акционеров, составляя заключение по годовым отчетам и балансам. Без заключения ревизионной комиссии баланс общества не подлежит утверждению собранием акционеров. Внешняя проверка финансовой и хозяйственной деятельности общества в целом при необходимости осуществляется независимыми аудиторскими компаниями, а в случае необходимости государственными органами в пределах их компетенции.

Прекращение деятельности общества происходит путем его *реорганизации* (слияния, присоединения; разделения, выделения преобразования) или ликвидации. При реорганизации общества вносятся необходимые изменения в учредительные документы реестр государственной регистрации, а при его ликвидации – соответствующая запись в реестр. Реорганизация общества влечет за собой переход прав и обязанностей, принадлежащих обществу, к его правопреемникам. При ликвидации общества назначается

ликвидационная комиссия, к которой переходят полномочия по управлению делами общества. Имеющиеся у общества денежные средства, включая выручку от продажи его имущества при ликвидации, направляются в следующем порядке:

- на расчеты с бюджетом;
- оплату труда работников общества;
- выплаты кредиторам;
- выполнение обязательств перед держателями облигаций, выпущенных обществом.

Остальная часть денежных средств распределяется ликвидационной комиссией между участниками общества в порядке, предусмотренном законодательством и учредительными документами. Имущество, переданное обществу участниками в пользование, возвращается в прежней форме. *Производственным кооперативом признается добровольное объединение граждан, образованное для совместной производственной и иной хозяйственной деятельности.* Создание и деятельность кооператива (артели) основано на личном трудовом и ином участии и объединении имущественных паевых взносов его членов. Кооператив является юридическим лицом – коммерческой организацией, имеет фирменное наименование. Кооператив образуется исключительно по решению его учредителей. Согласно российскому законодательству, число членов кооператива не может быть менее пяти человек. Членами кооператива могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства, а также юридические лица. Последние участвуют в деятельности кооператива через своего представителя в соответствии с уставом кооператива.

В уставе должно определяться фирменное наименование кооператива, включающее слова «производственный кооператив» или «артель». В нем обязательно указывается его местонахождение, а также содержатся условия, касающиеся размера паевых взносов членов кооператива. Уставом определяется характер и порядок трудового и иного участия членов кооператива в его деятельности, их ответственность за нарушение обязательств по личному трудовому и иному участию. В этом документе устанавливается порядок распределения прибыли и убытков кооператива, размер и условия субсидиарной ответственности членов кооператива, по его

долгам, определяется также состав и компетенция органов управления кооперативом и порядок принятия ими решений. Уставом регламентируется порядок выплаты стоимости пая или выдачи соответствующего имущества лицу, прекратившему членство в кооперативе, а также порядок вступления в кооператив новых членов.

Кооператив может иметь в собственности любое имущество, за исключением отнесенного законодательством к государственной или муниципальной собственности. Имущество образуется за счет паевых взносов членов кооператива, прибыли от собственной деятельности, кредитов, иных допускаемых законодательством источников. Паевым взносом могут быть деньги, ценные бумаги и прочие материальные ценности, а также объекты интеллектуальной собственности.

Имущество, находящееся в собственности кооператива, делится на пай его членов в соответствии с уставом. При этом пай состоит из паевого взноса члена кооператива и соответствующей части чистых активов, за исключением неделимого фонда. Оценка паевого взноса проводится при образовании кооператива по взаимной договоренности его членов на основе сложившихся на рынке цен. При вступлении в кооператив новых членов оценка производится комиссией, назначаемой правлением кооператива. Член кооператива вправе передать свой пай или его часть другому члену кооператива, если уставом кооператива не предусмотрено иное. Передача пая влечет за собой прекращение членства в кооперативе. Передача полного пая (его части) гражданину, не являющемуся членом кооператива, допускается лишь с согласия членов кооператива.

В этом случае члены кооператива обычно пользуются преимущественным правом покупки такого пая (его части).

Паевые взносы образуют паевой фонд кооператива, размер которого определяет минимальный размер имущества кооператива, используемого в качестве гарантии кредитов. Кооператив не вправе выпускать акции для пополнения паевого фонда и уставного капитала.

Холдинговая компания образуется, когда одно акционерное общество овладевает контрольными пакетами акций других акционерных фирм с целью финансового контроля за их работой и полу-

чения дохода на вложенный в акции капитал. Различают два типа холдингов: *чистый холдинг*, когда через систему участия в акционерном капитале других фирм холдинг-компания занята лишь тем, что получает и наращивает доходы на вложенный капитал; *смешанный холдинг*, когда холдинговая компания занимается самостоятельной предпринимательской деятельностью и одновременно с целью расширения сферы влияния захватывает контрольные пакеты акций новых зависимых фирм и филиалов.

Чистые холдинги, как правило, возглавляются крупными банками, в то время как во главе смешанного холдинга может находиться любое крупное объединение, преимущественно связанное с производством. Естественно, эта классификация достаточно условна. Диверсифицированные современные объединения могут быть холдингами по отношению к своим дочерним фирмам и одновременно сами могут входить в качестве дочерних фирм в состав других более могущественных холдингов. Такая форма объединения часто используется для проведения единой политики и контроля за соблюдением интересов головной холдинговой компании. Гигантские холдинги могут контролировать финансовую деятельность сотен акционерных обществ включая крупные концерны и банки.

Их собственный капитал и активы при этом часто бывают в несколько раз меньше суммарного капитала дочерних фирм. Некоторые компании создаются с большой долей участия государственного капитала, что позволяет правительству контролировать и регулировать развитие отдельных важнейших отраслей экономики страны. После распада СССР холдинги и другие объединения в России создавались не только ради прибыли, но и для сохранения прежних производственных связей и взаимопомощи, без которых не могли бы функционировать многие отрасли экономики. Перечисляя в распоряжение холдинга часть прибыли, предприятия получали взамен поддержку при заключении договоров на поставку сырья и материалов, топлива и других средств производства, а также помощь при организации сбыта своих изделий. Имея свои банки или крупные суммы на счетах в других банках, холдинги предоставляют дочерним предприятиям льготные кредиты, оказывают помощь в вопросах технического перевооружения производства.

Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в т. ч. между работниками предприятия.

Устав унитарного предприятия должен содержать кроме обычных сведений (наименование, место его нахождения и др.) сведения о предмете и целях деятельности предприятия, а также о размере уставного фонда предприятия, порядке и источнике его формирования. В форме унитарного предприятия могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество государственного и муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Возглавляет унитарное предприятие руководитель, который назначается собственником либо уполномоченным им органом и им подотчетен.

Унитарные предприятия отвечают по своим обязательствам всем принадлежащим им имуществом и не несут ответственности по обязательствам собственника его имуществом.

Правовое положение государственных и муниципальных унитарных предприятий определяется Гражданским кодексом РФ и законом об этих предприятиях.

Унитарные предприятия по сравнению с другими коммерческими организациями имеют ряд особенностей:

- в форму хозяйствования унитарного предприятия заложен принцип унитарности. Он означает, что соответствующая коммерческая организация не наделяется правом собственности на закрепленное за ней имущество. Собственником этого имущества остается учредитель такой организации, т. е. государство;

- имущество унитарного предприятия является неделимым и ни при каких условиях не может быть распределено по вкладам, долям и паям, в т. ч. между работниками унитарного предприятия;

- право ответственности сохраняется за учредителем, и имущество закрепляется за унитарным предприятием лишь на ограниченном вещном праве (хозяйственного ведения либо оперативного управления);

- во главе предприятия стоит единоличный руководитель, который назначается собственником либо уполномоченным им органом и им подотчетен.

Унитарными предприятиями в зависимости от того, кому принадлежит собственность, могут быть государственные или муниципальные.

В зависимости от того, какие права предоставляет учредитель, унитарные предприятия подразделяются на две категории:

- унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения;

- унитарные предприятия, основанные на праве оперативного управления.

Право хозяйственного ведения и право оперативного управления составляют особую разновидность вещных прав, не известную странам с классической рыночной экономикой. Они призваны оформить имущественную базу для самостоятельного участия в гражданских правоотношениях юридических лиц – несобственников.

В соответствии с ГК РФ право хозяйственного ведения – это право государственного или муниципального предприятия владеть, пользоваться и распоряжаться имуществом собственника в пределах, установленных законом или иными правовыми актами.

Ассоциация – это добровольное объединение (союз) независимых производственных предприятий, научных, проектных, конструкторских, строительных и прочих организаций. Ассоциация – орган, как правило, с ограниченной, а порой с чисто номинальной взаимной ответственностью. Участники ассоциации являются самостоятельными юридическими лицами и отвечают лишь по своим обязательствам перед партнерами. Как правило, лишь в пределах имущества и денег, которые были добровольно переданы ими в коллективное пользование. Участники, не несут ответственности за результаты деятельности ассоциации в целом. Ассоциация не отвечает за результаты деятельности вошедших в нее предприятий и лиц, если это специально не оговорено в уставе.

Предприятия и организации, входящие в ассоциацию, координируют свою деятельность лишь в той области хозяйства, к которой имеет отношение ассоциация. Как правило, входящие в ассоциацию

предприятия самостоятельно разрабатывают годовые и долгосрочные планы собственного экономического и социального развития. После согласования планов отдельных участников с партнерами по ассоциации (по установленному перечню показателей) составляется объединенный план, выполнение которого контролируется правлением ассоциации.

Предприятия и организации, вступившие в ассоциацию, заключают договор о совместной деятельности. Члены ассоциации могут вступать в другие договорные обязательства без согласования с отдельными участниками. Коллективным органом управления является *хозяйственный совет*, в состав которого входят директора, а в ряде случаев – другие специалисты. Совет, как правило, собирается не реже двух раз в год. Решение совета принимается простым большинством голосов (50 % + 1 голос). Хозяйственный совет ассоциации избирает правление и образует исполнительную дирекцию, выбирает председателя ассоциации, который возглавляет правление. Совет и исполнительная дирекция ассоциации не могут принимать решений, противоречащих интересам отдельного предприятия или остальных членов ассоциации.

В функции хозяйственного совета обычно входят:

- определение и корректировка основных выгод для участников, направлений совместной деятельности ассоциации;
- подготовка и утверждение нормативных документов, регулирующих взаимоотношения внутри ассоциации;
- согласование планов деятельности предприятий и отчет об их выполнении;
- утверждение инвестиционной и коммерческой политики;
- контроль исполнения программ технического развития предприятий, входящих в ассоциацию;
- организация прямых внутренних и внешних хозяйственных связей между предприятиями.

Текущая координация хозяйственной деятельности в периоды между заседаниями совета возложена на правление и исполнительную дирекцию ассоциации.

Основная цель создания ассоциации – повышение эффективности работы на основе коллективного предпринимательства. Для этого по соглашению участников ассоциации

могут быть полностью или частично централизованы следующие функции управления:

- материально-техническим обеспечением;
- сбытом и внешнеэкономическими связями;
- маркетингом;
- капитальным строительством;
- конструкторскими и технологическими разработками и организацией технического развития производства;
- планово-экономическими расчетами и бухгалтерским учетом.

В аппарате управления создаются соответствующие подразделения, которые частично субсидируются предприятиями-участниками, но часто действуют на основе хозяйственного расчета по договорам с предприятиями, в т. ч. участниками. Таким образом, основным источником дохода аппарата управления являются только субсидии, поступающие на его содержание от учредителей, но также средства, полученные за выполнение заключенных договоров, в т. ч. со сторонними заказчиками. За несвоевременное оказание обязательных услуг членам ассоциации центр несет материальную ответственность в размере, предусмотренном соглашением.

По соглашению участников в рамках ассоциации могут быть образованы централизованные инвестиционные фонды различного назначения (фонды капитальных вложений, технического развития, социальной поддержки, риска и др.). Могут создаваться конкретные целевые фонды для финансирования отдельных целевых программ, принятых участниками ассоциации, например программ по созданию и развитию социальной инфраструктуры, по созданию и освоению выпуска новых изделий и т. д. Кроме того, для оказания помощи предприятиям и организациям, входящим в ассоциацию и испытывающим временные финансовые затруднения, создается централизованный страховой фонд. Он образуется на добровольных началах в доле, согласованной и принятой на правлении, и расходуется строго по смете, утвержденной правлением ассоциации.

В процессе деятельности может возникнуть необходимость в реорганизации предприятия, которая может осуществляться в следующих видах:

- *присоединение* заключается в том, что существующая организация за счет того, что одна или несколько других организаций вливаются в нее сами, утрачивая признаки юридического лица. Это способ реорганизации, при котором права и обязанности одного ранее существовавшего юридического лица переходят к другому юридическому лицу. Права и обязанности переходят к укрупняющемуся юридическому лицу в соответствии с передаточным актом;

- *слияние* как способ реорганизации юридического лица означает укрупнение вновь возникающего субъекта гражданского права за счет прекращения нескольких юридических лиц. При этом все права и обязанности каждого из них суммируются организацией, возникающей в результате слияния, в соответствии с передаточным актом;

- *преобразование*, т. е. изменение их организационно-правовой формы юридического лица. При этом сама организация, ее участники и ее имущество в количественном плане могут остаться неизменными; но изменяется совокупность определенных признаков, характеризующих тип соответствующего юридического лица: его назначение как объединение других лиц и их имущества; правовой режим имущества, закрепленного за ним; методы решения тех или иных вопросов, возникающих в деятельности данной организации; объем требований, предъявляемых к учредительным документам данного юридического лица и к величине его уставного капитала; зависящий от всего этого способ образования и прекращения данного юридического лица. При преобразовании юридического лица ко вновь возникшему субъекту переходят права и обязанности преобразуемого юридического лица в соответствии с передаточным актом;

- *разделение* означает дробление одного юридического лица, прекращающего свое существование, на несколько более мелких организаций. Следовательно, права и обязанности прекращаемого юридического лица тоже дробятся: они переходят ко вновь возникшим организациям на основании данных разделительного баланса;

- *выделение* – это, как и разделение, способ разукрупнения юридических лиц; в отличие же от разделения, при этом способе разукрупнения организация не перестает существовать, но

уменьшаются объемы ее характеристик как юридической личности: уменьшается закрепленный за ней имущественный комплекс, численность ее участников, объем гражданской правоспособности. Все это как бы вычитается из нее и переходит ко вновь возникающим на такой основе другим юридическим лицам. Документом, фиксирующим подробности данного процесса, является составляемый при этом разделительный баланс.

3. План организации работы бухгалтерии

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации. План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов:

- план документации и документооборота;
- план инвентаризации;
- план счетов и их корреспонденции;
- план отчетности;
- план технического оформления учета;
- план организации труда работников бухгалтерии.

В *плане документации и документооборота* указывается перечень документов, применяемых организацией, унифицированных и разрабатываемых организацией самостоятельно.

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером график документооборота, который определяет регламент прохождения каждого документа по соответствующему маршруту: место; круг лиц, ответственных за оформление документа; время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В *плане инвентаризации* определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций имущества и финансовых обязательств организации.

В *плане счетов и их корреспонденции* определяется рабочий план счетов организации, разработанный на основе унифицированного и утвержденного Минфином России плана счетов, а также приводятся основные корреспонденции хозяйственных операций.

В *плане отчетности* указываются перечень отчетных форм, отчетный период, сроки и адреса представления отчетности, способ представления, фамилии работников, ответственных за составление отчетности. Наличие предварительно разработанного плана отчетности способствует экономии времени, снижению оборота документов и в целом подготовке единой базы для формирования отчетности.

В *плане технического оформления учета* дается характеристика формы учета и контроля; определяется, какие вычислительные средства и программные продукты используются при ведении учета. Текущий контроль за совершением и оформлением хозяйственных операций осуществляют структурные подразделения организации в соответствии с их компетенцией. Здесь же описывается порядок учетной работы с филиалами и представительствами, их структурными подразделениями, указываются используемые в учете филиала и представительства программные продукты.

При организационном построении бухгалтерского учета организации принимают во внимание систему управления (централизованная, децентрализованная), территориальную разветвленность (наличие филиалов, представительств и их месторасположение), специализацию по объектам и видам деятельности, рост объема деятельности, уровень комплексной автоматизации управления, порядок взаимодействия бухгалтерской службы с другими службами организации, объем учетной работы, уровень квалификации работников бухгалтерской службы.

Филиалы не вправе разрабатывать собственную учетную политику. Вне зависимости от системы управления, видов деятельности, места нахождения и иных фактов филиалы должны руководствоваться единой учетной политикой организации и единым рабочим планом счетов (п. 10 ПБУ 1/2008).

При *централизованном учете* в подразделениях организации оформляются лишь первичные документы, которые в установленные сроки передаются в бухгалтерию, где осуществляется синтетический и аналитический учет всех операций, составляется отчетность, в т. ч. бухгалтерский баланс, по организации в целом.

При *децентрализации* полный цикл учета от момента оформления хозяйственных операций документами через все стадии бухгалтерской обработки данных до составления отчетности подразде-

лений проходит непосредственно в структурных подразделениях организации, главная бухгалтерия делает сводку отчетов подразделений, составляет сводную отчетность, в т. ч. баланс, по организации, осуществляет контроль за постановкой учета в подразделениях. Децентрализация учета позволяет приблизить бухгалтерский аппарат к месту совершения хозяйственных операций, повышает оперативность его работы и аналитичность обработанной информации. Однако такая организация учета затрудняет разделение труда между учетными работниками, вызывает дополнительные расходы на содержание бухгалтерского аппарата.

При *смешанной форме организации учета* отдельные (наиболее крупные) подразделения осуществляют законченный цикл учетных работ и составляют отдельный бухгалтерский баланс либо выполняют часть учетных работ (обработку первичных учетных документов, учет расчетов с работниками и др.). В *плане организации труда работников бухгалтерии* определяются структура аппарата и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, составляются графики учетных работ.

Руководители организаций в зависимости от объема учетной работы устанавливают организационную форму бухгалтерской службы:

- самостоятельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- наличие в штате должности главного бухгалтера (бухгалтера);
- передачу на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- ведение бухгалтерского учета лично.

Руководитель обязан создать условия для выполнения всеми подразделениями и работниками организации требований главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений.

Структура и объем работы бухгалтерий зависят от объема деятельности конкретной организации, степени оперативной самостоятельности подразделений организации и уровня автоматизации учетной работы. В соответствии с конкретными условиями деятель-

ности организации учет может быть организован по централизованной, децентрализованной и смешанной форме.

Состав и численность отдельных бухгалтерских подразделений определяют исходя из масштабов хозяйственной деятельности, объема и сложности учетных работ, квалификации персонала.

Главный бухгалтер (бухгалтер – при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. При вступлении в должность главному бухгалтеру необходимо ознакомиться с внутренним Положением о бухгалтерии, а при его отсутствии разработать этот документ самостоятельно. Положение должно включать в себя следующие разделы: общие положения; функции бухгалтерии; права и обязанности работников; организация работы; взаимодействие с другими структурными подразделениями организации.

Главный бухгалтер должен знать:

- законодательство о бухгалтерском учете;
- основы гражданского и коммерческого права, финансовое и налоговое законодательство;
- нормативные и методические документы по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, финансово-хозяйственной деятельности организации;
- положения и инструкции по организации бухгалтерского учета в организации, правила его ведения;
- формы и методы бухгалтерского учета в организации;
- план и корреспонденцию счетов;
- структуру организации и перспективы ее развития;
- налоговый, статистический и управленческий учет;
- порядок оформления бухгалтерских операций и организацию документооборота по участкам учета, порядок списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности, порядок приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- формы и порядок финансовых расчетов;
- условия налогообложения юридических и физических лиц;
- правила проведения инвентаризаций имущества и обязательств, правила расчетов с кредиторами и дебиторами, правила проведения аудиторских проверок;
- порядок и сроки составления бухгалтерской, налоговой, ста-

тистической отчетности;

- правила хранения бухгалтерских документов и защиты информации;

- методы экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации;

- компьютерные программы по бухгалтерскому учету, современные справочные и информационные системы в сфере бухгалтерского учета;

- основы технологии производства;

- правила эксплуатации вычислительной техники;

- правила внутреннего трудового распорядка;

- трудовое законодательство;

- правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной и достоверной отчетности.

В функции главного бухгалтера входят обеспечение соответствия осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением активов, формированием доходов и расходов и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по вопросу осуществления отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения.

Контрольные вопросы по главе 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

1. Какие требования предъявляются к ведению бухгалтерского учета?

2. Что понимается под допущениями в учете? Перечислите допущения.

3. Что представляет собой План счетов бухгалтерского учета?

4. Перечислите этапы учетного процесса в организациях.
5. Что понимают под регистрами бухгалтерского учета?
6. Дайте определение формы бухгалтерского учета.
7. Как называется этап учетного процесса, на котором производится наблюдение, измерение, сбор и регистрация фактов хозяйственной деятельности?
8. По какой форме может вестись бухгалтерский учет на предприятиях малого бизнеса?
9. Какие бухгалтерские процедуры производятся на этапе регистрации?
10. Какие допущения должны соблюдаться в течение действия учетной политики организации?
11. Перечислите организационно-правовые формы предприятий.
12. Дайте определение юридического лица.
13. Что представляет собой хозяйственное объединение?
14. Назовите и охарактеризуйте учредительные документы.
15. Перечислите виды хозяйственных объединений и охарактеризуйте их.
16. Что такое производственный кооператив? Назовите виды производственных кооперативов.
17. Что такое ассоциация? Назовите и охарактеризуйте виды ассоциаций.
18. Что представляет собой акционерное общество? Назовите и охарактеризуйте виды акционерных обществ.
19. Что представляет собой общество с ограниченной ответственностью?
20. Что такое унитарное предприятие?
21. Назовите виды и отличительные особенности холдинговых компаний.
22. Назовите и охарактеризуйте виды реорганизации предприятия.
23. Назовите элементы плана организации бухгалтерского учета.
24. Перечислите права и обязанности главного бухгалтера.

Глава 3. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н, в ред. 27.04.2012 г. № 55н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

1. Понятие, классификация и задачи учета долгосрочных инвестиций

Инвестиции – это вложения организацией денежных ресурсов в строительство, создание и приобретение основных средств и нематериальных активов, которые можно использовать длительное время, а также в ценные бумаги, получая с них доход в форме дивидендов или процентов. По срокам вложения инвестиции могут быть долгосрочными, сроком более 1 года, и краткосрочными – сроком до 1 года.

Долгосрочные инвестиции – это затраты на создание, увеличение и приобретение внеоборотных активов длительного пользования (более 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

1) осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов;

2) приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств;

3) приобретение земельных участков и объектов природопользования;

4) приобретение и создание нематериальных активов, т. е. патентов, программных продуктов и т. п.

Все инвестиции можно классифицировать как капитальные вложения в имущество и финансовые вложения. Под *капитальными*

вложениями в имущество понимают инвестиции во внеоборотные активы, предусматривающие затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и НМА. *Финансовые вложения* – долгосрочные и краткосрочные инвестиции в ценные бумаги и долговые обязательства, вложения в уставные капиталы других организаций, а также предоставление займов в целях получения дополнительного дохода. Организации должны вести отдельный учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

Вложения во внеоборотные активы можно классифицировать по четырем признакам:

- 1) назначению произведенных затрат;
- 2) направлению;
- 3) технологической структуре;
- 4) степени готовности.

По назначению произведенных затрат вложения во внеоборотные активы подразделяют на следующие виды:

- вложения, предназначенные для строительства объектов производственного назначения (зданий цехов, складов и пр.);

- вложения, предназначенные для строительства объектов непроизводственного назначения (объектов жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, спортивных сооружений, объектов соцкультбыта и пр.);

- вложения в объекты, предназначенные для сдачи в аренду, лизинг, прокат.

По направлению выделяют вложения на новое строительство, техническое перевооружение, реконструкцию, расширение и поддержание действующих мощностей.

Новым считается строительство зданий и сооружений на новых площадках по первоначальному проекту. Под *техническим перевооружением* понимают комплекс работ по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов или участков. Как правило, это связано с внедрением новой техники и технологии, модернизацией и заменой устаревшего оборудования. *Реконструкция* предусматривает переустройство действующих цехов или производств. Строительство дополнительных и увеличение существующих производств называют *расширением производства*. Под-

держание действующих мощностей предполагает постоянное обновление выбывающих основных средств.

По технологической структуре вложения во внеоборотные активы подразделяют на следующие виды:

- *вложения в строительные и монтажные работы* – работы, связанные с возведением, расширением и восстановлением зданий и сооружений, устройством оснований и фундаментов, подготовкой и планировкой территории застройки и пр.;

- *вложения в создание и приобретение оборудования, инструментов, производственного и хозяйственного инвентаря* – монтаж, сборка и установка технологического, энергетического, подъемно-транспортного и иного оборудования, которое может эксплуатироваться только после сборки и установки на фундамент на месте его постоянного использования. Оборудование, инструменты и инвентарь могут быть требующими и не требующими монтажа. *Оборудование, требующее монтажа*, представляет собой оборудование, которое может быть введено в действие только после сборки частей и прикрепления к фундаменту, основанию или другим конструкциям зданий и сооружений, подводу электроэнергии, воды, пара и т. д. *Оборудование, не требующее монтажа*, – это транспортные средства, свободно стоящие станки, которые не требуют дополнительных затрат и времени на установку;

- *прочие капитальные работы и затраты* – проектно-изыскательские работы, работы по бурению, расходы на отвод земельных участков и переселение в связи со строительством, другие работы и затраты, предусмотренные в смете строительства.

По степени готовности различают капитальные работы законченные и незаконченные (незавершенное капитальное строительство). *Законченными* считаются объекты полностью завершённые, введенные в эксплуатацию и включенные в состав основных средств. В состав *незаконченных работ (незавершенного строительства)* включаются: объем выполненных строительно-монтажных работ по возводимому объекту, стоимость поступившего оборудования, не требующего монтажа, и оборудования, находящегося в монтаже, а также прочие капитальные работы и затраты.

Организация, осуществляющая капитальные вложения, называется *застройщиком (заказчиком)*. Капитальные работы выполняются либо подрядным способом, т. е. специальными строительно-

монтажными организациями (подрядчиками) на договорных началах, либо самим застройщиком – хозяйственным способом, т. е. собственными силами организации.

Капитальные вложения возможны только при условии наличия титульных списков, проектно-сметной документации и источников финансирования. Титульные списки представляют собой перечень объектов, намеченных к строительству или реконструкции. В них предусматриваются сроки начала и окончания работ, сметная стоимость, объемы капитальных вложений по годам и др. В проектно-сметную документацию включаются: проект, чертежи, комплекс технических документов, пояснительные записки и другие материалы, необходимые для намеченного строительства или реконструкции здания, сооружения или организации. Проектно-сметная документация разрабатывается на основе технико-экономических обоснований и расчетов.

При осуществлении строительства подрядным способом заказчик заключает договор только с основным подрядчиком, которого называют *генеральным подрядчиком*. Он отвечает перед заказчиком за выполнение всех общестроительных, специальных строительных и монтажных работ. Генеральный подрядчик может привлекать для выполнения работ другие строительные или монтажные организации, которые называются *субподрядчиками*. Субподрядчики заключают договоры с генеральным подрядчиком и отвечают перед ним за выполнение отдельных видов работ в срок и за их качество. Завершенные подрядчиками работы заказчики оплачивают в зависимости от выбранных сторонами способов расчетов.

Основные задачи учета долгосрочных инвестиций:

1) своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;

2) обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, за вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

3) правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

4) осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

2. Источники финансирования долгосрочных инвестиций. Оценка долгосрочных инвестиций

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть:

- 1) собственные средства организации
 - прибыль, остающаяся в распоряжении организации;
 - амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам;
 - страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев;
- 2) привлеченные средства
 - долевое участие в строительстве;
 - дополнительные взносы участников;
 - долгосрочные кредиты банков, займы;
 - средства внебюджетных фондов;
 - средства федерального бюджета на безвозвратной и возвратной основе.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим затратам:

- 1) в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него;
- 2) по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства в разрезе отчетных периодов до ввода в действие построенных объектов или полного производства соответствующих работ и затрат.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других внеоборотных активов.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на *счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»*, к нему открывают субсчета по видам долгосрочных инвестиций:

08.1 «Приобретение земельных участков»;

08.2 «Приобретение объектов природопользования»;
08.3 «Строительство объектов основных средств»;
08.4 «Приобретение объектов основных средств»;
08.5 «Приобретение нематериальных активов»;
08.6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
08.7 «Приобретение взрослых животных»;
08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

На субсчете 08.1 «Приобретение земельных участков» учитывают затраты по приобретению организацией земельных участков.

На субсчете 08.2 «Приобретение объектов природопользования» учитывают затраты по приобретению организацией объектов природопользования.

На субсчете 08.3 «Строительство объектов основных средств» учитывают затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом).

На субсчете 08.4 «Приобретение объектов основных средств» учитывают затраты по приобретению оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа.

На субсчете 08.5 «Приобретение нематериальных активов» учитывают затраты на приобретение нематериальных активов.

На субсчете 08.6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитывают затраты по выращиванию в организации молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо.

На субсчете 08.7 «Приобретение взрослых животных» учитывают стоимость взрослого и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке.

На субсчете 08.8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» учитывают расходы, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение внеоборотных активов (Д-08 «Вложения во внеоборотные активы» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 23 «Вспомогательные производства», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.). По кредиту 08 счета «Вложения во внеоборотные активы» отражают сформированную первоначальную стоимость основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов (Д-01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» К-08 «Вложения во внеоборотные активы»). Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат на формирование основного стада. Кроме того, к незавершенным капитальным вложениям относят объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по каждому строящемуся и приобретенному объекту.

При учете работ по капитальному строительству могут использоваться формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а, в ред. от 21.01.2003 г. № 7:

- форма № КС-6 «Общий журнал работ»;
- форма № КС-11 «Акт приемки законченного строительством объекта»;
- форма № КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией».

Форма № КС-6 применяется для учета выполнения строительно-монтажных работ. Является основным первичным документом, отражающим технологическую последовательность, сроки, качество выполнения и условия производства строительно-монтажных работ. При сдаче законченного строительством объекта в эксплуатацию «Общий журнал работ» предъявляется рабочей комиссии и после приемки объекта передается на постоянное хранение заказчи-

ку или по поручению заказчика эксплуатационной организации. «Общий журнал работ» должен быть пронумерован, прошнурован, оформлен всеми подписями на титульном листе и скреплен печатью строительной организации.

Форма № КС-11 применяется как документ приемки законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда.

Акт приемки является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором, подписывается представителями генерального подрядчика и заказчика.

Форма № КС-14 является документом о приемке и вводе в эксплуатацию законченных строительством объектов производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности и зачислении их в состав основных средств.

3. Учет операций по приобретению земельных участков и объектов природопользования

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организациями в собственность, отражается по *дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»*, согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов, при этом составляется бухгалтерская запись **Д-08.1 «Приобретение земельных участков»**, **08.2 «Приобретение объектов природопользования»** **К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**, **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных организациями в собственность, отражается по *дебету счета 08* согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов. При этом оформляется бухгалтерская запись **Д-08.1 «Приобретение земельных участков»**, **08.2 «Приобретение объектов природопользования»** **К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**, **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению и затрат по улучшению их качественного состояния, а также комиссионных вознаграждений и других платежей Д-08.1 «Приобретение земельных участков», 08.2 «Приобретение объектов природопользования» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

После принятия к учету земельных участков и объектов природопользования затраты, учтенные по дебету счета 08, списываются с кредита этого счета Д-01 «Основные средства» К-08.1 «Приобретение земельных участков», 08.2 «Приобретение объектов природопользования».

Затраты по строительству различных сооружений на приобретенных земельных участках учитываются отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений сооружения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в качестве отдельных объектов основных средств.

4. Учет затрат по строительству объектов

Под капитальным строительством понимают работы по строительству новых объектов, а также расширению, реконструкции и техническому перевооружению действующих объектов основных средств.

Субъектами капитального строительства, как правило, являются инвестор, заказчик (застройщик) и подрядчик (строительные подрядные организации), а также пользователь.

Инвестор – юридические или физические лица, осуществляющие капитальные вложения (инвестиции) с использованием собственных и (или) привлеченных средств. Инвестором может выступать и организация-заказчик. *Заказчик* – организация, специализирующаяся на выполнении работ по капитальному строительству как основному виду деятельности, связанному с реализацией инвестиционных проектов. Заказчиком может выступать и организация, специализирующаяся на выполнении других видов деятельности, в части работ, выполняемых по капитальному строительству для собственных нужд (в данном случае она будет называться застройщиком). *Подрядчик* – организация, специализирующаяся на выпол-

нении строительного-монтажных работ как основном виде деятельности, по договорам подряда, заключаемым с заказчиком (либо застройщиком) или непосредственно с инвестором. *Пользователь* – юридическое или физическое лицо, которому передается на баланс или в пользование объект капитального строительства. Как правило, пользователем объекта является инвестор.

Предметом договора на капитальное строительство и бухгалтерского учета является объект капитального строительства. К объекту относится отдельно стоящее здание или сооружение (со всеми относящимися к нему оборудованием, инструментом и инвентарем, галереями, эстакадами, а также приходящимися на них прочими капитальными работами и затратами). На строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение такого объекта должны быть составлены отдельный проект и смета. Порядок взаимоотношений субъектов капитального строительства в процессе его реализации определяется договором (контрактом) на капитальное строительство.

Порядок учета затрат по строительству объектов зависит от способа производства строительных работ: подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе производства строительных работ, выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на *счете 08.3 «Строительство объектов основных средств»* по договорной стоимости, согласно выставленным документам подрядной организации (акт, счет-фактура). При этом оформляется бухгалтерская запись **Д-08.3 «Строительство объектов основных средств» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Отдельно отражается сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации, **Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**.

При хозяйственном способе производства строительных работ учет затрат ведется застройщиком на *счете 08.3 «Строительство объектов основных средств»* и осуществляется в соответствии с порядком, установленным ПБУ 2/2008, а также инструкциями по учету строительных работ. При этом на *счете 08.3 «Строитель-*

ство объектов основных средств» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

Строительные организации ведут учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям строительных расходов:

- 1) материалы;
- 2) расходы на оплату труда рабочих;
- 3) расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов;
- 4) накладные расходы.

Строительная организация может самостоятельно расширять номенклатуру статей затрат на производство строительных работ исходя из экономической целесообразности и принятых объектов учета. Расходы на производство строительных работ относят в дебет счета 08.3 «Строительство объектов основных средств», при этом оформляется бухгалтерская запись Д-08.3 «Строительство объектов основных средств» К-10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 02 «Амортизация основных средств», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно застройщиком при осуществлении строительных работ как подрядным, так и хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик. При поступлении оборудования для монтажа его приходят по фактической стоимости приобретения на счет 07, при этом делают бухгалтерскую запись Д-07 «Оборудование к установке» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Отдельно отражают сумму НДС Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке и заготовительно-складских расходов.

Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов, но с использованием первичных документов, предназначенных специально для учета оборудования:

- форма № ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- форма № ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж»;

- форма № ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования».

При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации по акту формы № ОС-15, при этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на *счете 07 «Оборудование к установке»*, а у строительной организации оборудование принимается на забалансовый *счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа»*. После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на основании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ заказчик записывает стоимость оборудования на *счет 08.3 «Строительство объектов основных средств»*. При этом делают запись **Д-08.3 «Строительство объектов основных средств»** **К-07 «Оборудование к установке»**.

В учете застройщика оборудование, сданное в монтаж, отражается на *счете 08.3 «Строительство объектов основных средств»* по фактическим расходам, начиная с месяца, в котором начали работы по установке оборудования на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, межэтажному перекрытию и другим несущим конструкциям здания) или начата крупнительная сборка оборудования. При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом оборудование, переданное в монтаж, также списывается бухгалтерской записью **Д-08.3 «Строительство объектов основных средств»** **К-07 «Оборудование к установке»** и отражается на *счете 08.3 «Строительство объектов основных средств»* по фактическим расходам. По окончании строительных работ и приемки объекта комиссией объект зачисляется в состав основных средств **Д-01 «Основные средства»** **К-08.3 «Строительство объектов основных средств»** на основании акта формы № КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией» в сумме фактических расходов на строительство данного объекта.

5. Учет приобретения основных средств и нематериальных активов

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов, приобретаемых отдельно от строительства, а также стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретаемых предприятием в собственность, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных предприятием, отражают на *счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»* согласно оплаченным или принятым к оплате документам поставщиков после получения этих объектов.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструментов и инвентаря, а также стоимость оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на *счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»*, согласно оплаченным или принятым к оплате документам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения или оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражают на счетах учета оборудования на отдельном *субсчете «Оборудование, находящееся в пути»*. При обеспечении строек оборудованием и инвентарем непосредственно строительными организациями, согласно договорам на строительство, застройщик отражает в учете указанные материальные ценности в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется следующим порядком:

1) стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию;

2) стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи; затраты по строительству раз-

личных сооружений на приобретенных земельных участках учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений их зачисляют в состав основных средств как отдельные объекты;

3) здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки и объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлению их в организацию и по окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта формы № ОС-1;

4) инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. По мере создания и поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, нематериальные активы зачисляют в состав нематериальных активов на основании акта приемки нематериальных активов.

6. Раскрытие информации о долгосрочных инвестициях в бухгалтерской отчетности

Долгосрочные инвестиции отражаются в форме «Бухгалтерский баланс», раздел I «Внеоборотные активы» по строке 1170 «Прочие внеоборотные активы». По этой строке застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, ведущегося как хозяйственным, так и подрядным способом, а также стоимость незаконченных долгосрочных инвестиций в основные средства и нематериальные активы, т. е. по строке 1170 отражается дебетовое сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы». Кроме того, информация о движении долгосрочных инвестиций приводится в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе II «Основные средства».

Контрольные вопросы по главе 3. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

1. Назовите основные цели учета вложений во внеоборотные активы.
2. Какими нормативными документами регламентируется учет вложений во внеоборотные активы?
3. Что такое инвестиции?
4. Что такое долгосрочные инвестиции?
5. Назовите признаки классификации долгосрочных инвестиций.
6. Охарактеризуйте признаки классификации долгосрочных инвестиций.
7. Перечислите задачи учета долгосрочных инвестиций.
8. Назовите основные источники финансирования вложений во внеоборотные активы и охарактеризуйте порядок их учета.
9. Перечислите общие принципы учета вложений во внеоборотные активы.
10. Охарактеризуйте общие принципы учета вложений во внеоборотные активы.
11. Раскройте порядок синтетического и аналитического учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».
12. Назовите первичные документы по учету затрат на капитальное строительство.
13. Охарактеризуйте порядок учета операций по приобретению земельных участков и объектов природопользования.
14. В чем состоят особенности учета затрат на строительные работы при хозяйственном способе?
15. Какова методика учета строительства объектов средств подрядным способом?
16. Каким образом определяется первоначальная стоимость законченного строительством объектов?
17. Охарактеризуйте методику учета оборудования к установке.
18. В каких формах отчетности раскрывается информация о вложениях во внеоборотные активы?

Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), утвержден постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 г. № 359, в ред. от 14.04.1998 г.

Постановление Госкомстата РФ «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» от 21.01.2003 г. № 7.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н.

Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1, в ред. от 10.12.2010 г. № 1011.

1. Понятие, классификация и задачи учета основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 *основные средства* – это часть имущества организации, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации в течение периода, превышающего 12 месяцев; организацией не предполагается последующая перепродажа этого имущества и имущество способно приносить организации доход в будущем.

Имущество, в отношении которого выполняются все вышеперечисленные условия, стоимостью не более 40 тыс. р. за единицу может отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в составе материально-производственных запасов. Данное положение должно быть закреплено в учетной политике организации. Иначе это имущество будет отражаться в составе основных средств.

Для определения состава и группировки основных средств используется ОКОФ:

- 1) здания, кроме жилых;
- 2) сооружения (электропроводы, ЛЭП и т. д.);
- 3) жилища, т. е. здания для невременного проживания;
- 4) машины и оборудование:
 - 4.1) силовые машины и оборудование (энергетическое оборудование);
 - 4.2) рабочие машины и оборудование;
 - 4.3) информационное оборудование (компьютеры, оргтехника);
- 5) транспортные средства (в т. ч. городской транспорт);
- 6) производственный и хозяйственный инвентарь:
 - 6.1) производственный инвентарь;
 - 6.2) хозяйственный инвентарь;
- 7) скот рабочий, продуктивный и племенной, кроме молодняка и скота для убоя;
- 8) многолетние насаждения (искусственные многолетние насаждения);
- 9) материальные основные фонды, не включенные в другие группировки (библиотечные фонды, фонды архивов, музеев).

Кроме того, в соответствии с ПБУ 6/01, в составе основных средств учитываются:

- 1) капитальные вложения в коренное улучшение земель;
- 2) капитальные вложения в арендованные объекты основных средств;
- 3) земельные участки, находящиеся в собственности организации;
- 4) объекты природопользования, находящиеся в собственности организации.

В организациях используют разнообразные по составу и назначению основные средства. Их принято классифицировать для ведения учета. Классификация используется в целях обеспечения единообразия группировки основных средств в учете и отчетности организации независимо от их отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы.

Основные средства можно классифицировать по нескольким признакам.

1. По степени использования:

- 1.1) находящиеся в эксплуатации;

- 1.2) находящиеся на консервации;
- 1.3) находящиеся в запасе или резерве;
- 1.4) находящиеся в стадии достройки, дооборудования, реконструкции или частичной ликвидации.

2. По наличию прав на основные средства:

- 2.1) собственные;
- 2.2) арендованные;
- 2.3) основные средства, находящиеся в оперативном управлении или хозяйственном ведении.

3. По назначению:

- 3.1) производственные основные средства, в т. ч. активная и пассивная часть в составе производственных фондов;
- 3.2) непроизводственные основные средства.

К *производственным основным средствам* относятся машины; станки; аппараты; вычислительная техника; здания цехов, отделов и служб, предназначенных для производственного процесса, или здания складов; транспортные средства, используемые для хранения и перемещения предметов и продуктов труда; другие основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации.

Непроизводственные основные средства непосредственно не участвуют в производственной деятельности организации и обеспечивают культурно-бытовые нужды работников организации (основные средства столовых, жилищно-коммунальных хозяйств, учреждений образования и культуры и т. д.).

Выделяются следующие задачи учета основных средств:

- 1) правильное документационное оформление и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- 2) правильное и своевременное начисление амортизации основных средств;
- 3) достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- 4) полное определение затрат, связанных с поддержанием основных средств в рабочем состоянии;
- 5) контроль за сохранностью и эффективностью использования основных средств.

2. Документальное оформление операций по движению основных средств

Для оформления операций по движению основных средств могут использоваться формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 г. № 7.

1) Форма № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)».

2) Форма № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)».

3) Форма № ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)».

4) Форма № ОС-2 «Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств».

5) Форма № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств».

6) Форма № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)».

7) Форма № ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств».

8) Форма № ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)».

9) Форма № ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств».

10) Форма № ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств».

11) Форма № ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств».

12) Форма № ОС-14 «Акт о приеме (поступлении) оборудования».

13) Форма № ОС-15 «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж».

14) Форма № ОС-16 «Акт о выявленных дефектах оборудования».

Форма № ОС-1 (ОС-1а, ОС-1б) применяется для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями:

а) для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, –

в момент приобретения; для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию),

поступивших:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

- путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Прием-передача объекта(ов) между организациями для включения в состав основных средств для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-сдатчика оформляется общими документами:

- по форме № ОС-1 – для объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);

- по форме № ОС-1а – для зданий, сооружений;

- по форме № ОС-1б – для групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), которые утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и состоят в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к данному(ым) объекту(ам).

Реквизит «Государственная регистрация прав» заполняется на недвижимое имущество и в случаях сделок с ним.

В формах № ОС-1 и № ОС-1а раздел 1 заполняется на основании данных передающей стороны (организации-сдатчика), имеющих информационный характер для объектов основных средств, бывших в эксплуатации.

В случаях приобретения объектов через сеть розничной торговли, изготовления для собственных нужд раздел 1 не заполняется.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Раздел 2 заполняется организацией-получателем только в одном (своем) экземпляре.

В акте данные об объекте основных средств, находящемся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности. При этом на первой странице в раздел «Справочно» заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности), а также в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), – сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу Центрального Банка Российской Федерации на дату, выбранную в соответствии с требованиями, действующими в системе бухгалтерского учета.

Данные приема и исключения объекта из состава основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

ОС-2 применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой.

Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объекта(ов) основных средств сдатчика, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Форма № ОС-3 применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации.

Подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию.

Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый

экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Данные о ремонте, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма № ОС-6).

Форма № ОС-4 (ОС-4а, ОС-4б) применяется для оформления и учета списания пришедших в негодность:

- объекта основных средств – по форме № ОС-4;
- автотранспортных средств – по форме № ОС-4а;
- групп объектов основных средств – по форме № ОС-4б.

Составляется в двух экземплярах, подписывается членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (ГИБДД).

В показателях граф «Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость»:

- по объектам основных средств, проходившим переоценку, указывается восстановительная стоимость по итогам последней проведенной переоценки;

- по объектам, не проходившим переоценку, – первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Затраты по списанию объектов основных средств, а также стоимость материальных ценностей, поступивших от разборки объектов основных средств, отражаются:

- в разделе 3 «Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (форма № ОС-4);

- в разделе 5 «Сведения о затратах, связанных со списанием автотранспортных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания» (форма № ОС-4а);

- в разделе 2 «Сведения о поступлении материальных ценностей от списания объектов основных средств» (форма № ОС-4б).

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта, объектов и группового учета объектов основных средств (формы № ОС-6, № ОС-6а, № ОС-6б).

Форма № ОС-6 (ОС-6а, ОС-6б) применяется для учета наличия объекта основных средств, а также учета движения его внутри организации. Ведутся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме № ОС-6, на группу объектов – по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме № ОС-6б.

Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.). Прием, перемещение объектов основных средств внутри организации, включая проведение реконструкции, модернизации, капитального ремонта, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

В показателях граф «Сумма начисленной амортизации (износа)» указывается сумма начисленной амортизации (износа) с начала эксплуатации.

Форма № ОС-14 применяется для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

Составляется комиссией, уполномоченной на прием основных средств, в двух экземплярах. Утверждается руководителем или уполномоченным им лицом.

В случае невозможности проведения качественной приемки оборудования при его поступлении на склад Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру. Качественные и количе-

ственные расхождения с документальными данными организаций, поставивших оборудование, а также факты боя и лома отражаются в соответствующих актах в установленном порядке.

Передача оборудования в монтаж оформляется Актом о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15). При проведении монтажных работ подрядным способом в состав приемочной комиссии входит представитель подрядной монтажной организации. В этом случае отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма № ОС-15) не составляется. В получении оборудования на ответственное хранение уполномоченный представитель монтажной организации расписывается непосредственно в акте, и ему передается копия акта.

На дефекты оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля, составляется Акт о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16).

Зачисление смонтированного и готового к эксплуатации оборудования в состав основных средств организации оформляется в установленном порядке по формам № ОС-1 или № ОС-16.

3. Аналитический и синтетический учет основных средств

Объектом аналитического учета основных средств является *инвентарный объект* – объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных функций (станок, холодильник и т. д.), или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы (поточная линия, конвейер и т. д.).

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Регистром аналитического учета основных средств является инвентарная карточка формы № ОС-6, ОС-6а. Открывается на каждый инвентарный объект. Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который необходимо указывать во всех первичных документах на объект и на самом объекте.

Арендованные основные средства числятся в бухгалтерском учете под инвентарными номерами, присвоенными арендодателями. На них не открывают инвентарные карточки, а используют копии инвентарных карточек арендодателей.

Синтетический учет основных средств ведется на *счете 01 «Основные средства»* – счет активный, инвентарный. Также применяются следующие синтетические счета:

02 «Амортизация основных средств» – счет пассивный, регулирующий;

03 «Доходные вложения в материальные ценности» – счет активный, инвентарный;

08 «Вложения во внеоборотные активы» – счет активный, инвентарный»;

08.3 «Строительство основных средств»;

08.4 «Приобретение основных средств».

Также применяются забалансовые счета:

001 «Арендованные основные средства»;

010 «Износ основных средств»;

011 «Основные средства, сданные в аренду».

4. Оценка основных средств

Различают три вида оценки основных средств:

- 1) первоначальная стоимость;
- 2) восстановительная стоимость;
- 3) остаточная стоимость.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, является сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств за исключением НДС.

К фактическим затратам относятся:

- 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику или продавцу;
- 2) суммы, уплачиваемые подрядным строительным организациям;
- 3) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- 4) таможенные пошлины и сборы;
- 5) невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением основных средств (государственная пошлина);
- 6) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- 7) другие затраты, непосредственно связанные с приобретением объектов основных средств (доставка, установка и т. д.).

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в качестве вклада в уставный капитал организации, является их денежная оценка, согласованная учредителями и указанная в учредительных документах.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных безвозмездно, в т. ч. по договору дарения, является их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для подтверждения рыночной стоимости могут быть использованы:

- 1) данные о предприятии-изготовителе, о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме;
- 2) экспертные заключения, полученные в письменной форме;
- 3) сведения, полученные в органах государственной статистики;
- 4) сведения, опубликованные в средствах массовой информации и в специальной литературе.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), является рыночная стоимость выбывающего в обмен имущества.

В первоначальную стоимость основных средств включаются затраты по доставке основных средств и установке на месте эксплуатации.

В первоначальную стоимость основных средств не включаются затраты по капитальному ремонту. Они относятся на себестоимость продукции.

Возможно изменение первоначальной стоимости основных средств в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость их воспроизводства в современных условиях. Она определяется по результатам переоценки основных средств.

Организации имеют право не чаще одного раза в год проводить переоценку основных средств по восстановительной стоимости.

Если объект однажды подвергся переоценке, он должен переоцениваться ежегодно.

Переоценка основных средств может осуществляться двумя способами:

1) индексным (на основе индексов изменения стоимости, разработанных Госкомстатом РФ);

2) методом прямого пересчета (на основе документально подтвержденных рыночных цен).

Результаты переоценки основных средств относят на *счет 83 «Добавочный капитал»* – счет пассивный.

В случае дооценки основных средств составляются бухгалтерские записи:

Д-01 «Основные средства» К-83 «Добавочный капитал» на сумму дооценки объекта до восстановительной стоимости;

Д-83 «Добавочный капитал» К-02 «Амортизация основных средств» на сумму дооценки начисленной амортизации.

В случае уценки основных средств составляются бухгалтерские записи:

Д-83 «Добавочный капитал» К-01 «Основные средства» на сумму уценки объекта до восстановительной стоимости;

Д-02 «Амортизация основных средств» К-83 «Добавочный капитал» на сумму уценки начисленной амортизации.

Если объект переоценивается впервые, причем его стоимость снижается и добавочный капитал не сформирован, то результат переоценки нужно относить на *счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*.

В последующие годы при дооценке этого объекта суммы дооценки будут относиться на *счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* в уменьшение сумм уценки.

Остаточная стоимость основных средств – первоначальная или восстановительная стоимость за минусом сумм начисленной амортизации.

В форме «Бухгалтерский баланс» основные средства отражаются по остаточной стоимости в разделе I «Внеоборотные активы» по строке 1150 «Основные средства».

Информация об основных средствах приводится в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе 2 «Основные средства».

5. Учет поступления основных средств

Выделяют следующие источники поступления основных средств в организацию:

1) строительство новых объектов основных средств (см. главу 3 «Учет вложений во внеоборотные активы»);

2) приобретение основных средств за плату;

3) безвозмездное поступление основных средств;

4) в качестве вклада в уставный капитал;

5) в обмен на другое имущество (кроме денежных средств);

6) получение в собственность по окончании договора аренды (см. вопрос 9 «Аренда основных средств»);

7) принятие к учету неучтенных объектов основных средств, выявленных при инвентаризации (см. вопрос 10 «Инвентаризация основных средств»).

Любое поступление основных средств в организацию отражается в учете с использованием *счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»*.

Приобретение основных средств за плату

Д-08.4 «Приобретение основных средств» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена покупная стоимость объекта согласно договору без НДС (при этом оформляется товарная накладная).

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма НДС согласно договору (при этом оформляется счет-фактура).

Д-08.4 «Приобретение основных средств» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены дополнительные расходы по доставке, установке основных средств на месте эксплуатации.

Д-01 «Основные средства» **К-08.4** «Приобретение основных средств» – принят к бухгалтерскому учету объект основных средств по первоначальной стоимости.

Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» **К-51** «Расчетные счета» – оплачено поставщику за поступившие основные средства согласно выставленным документам.

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – принят к вычету НДС.

Безвозмездное получение основных средств

Д-08.4 «Приобретение основных средств» **К-98** «Доходы будущих периодов» – получен объект основных средств безвозмездно с отнесением стоимости на доходы будущих периодов.

Д-08.4 «Приобретение основных средств» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены дополнительные расходы по доставке и установке основных средств на месте эксплуатации.

Д-01 «Основные средства» **К-08.4** «Приобретение основных средств» – принят к бухгалтерскому учету объект основных средств по первоначальной стоимости.

Д-98 «Доходы будущих периодов» **К-91.1** «Прочие доходы» – ежемесячно часть доходов будущих периодов включается в состав прочих доходов в течение срока полезного использования.

Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Д-75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал» **К-80** «Уставный капитал» – отражена величина вклада в уставный капитал организации, подлежащая к внесению основными средствами.

Д-08.4 «Приобретение основных средств» К-75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал» – получены основные средства от учредителя.

Д-08.4 «Приобретение основных средств» К-23 «Вспомогательные производства», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены дополнительные расходы по доставке и установке основных средств на месте эксплуатации.

Д-01 «Основные средства» К-08.4 «Приобретение основных средств» – принят к бухгалтерскому учету объект основных средств по первоначальной стоимости.

Поступление основных средств в обмен на другое имущество

Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др. – списана балансовая стоимость выбывающего в обмен имущества.

Д-08.4 «Приобретение основных средств» К-91.1 «Прочие доходы» – получены основные средства в обмен на другое имущество по рыночной стоимости выбывающего имущества.

Д-08.4 «Приобретение основных средств» К-23 «Вспомогательные производства», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы по доставке и установке основных средств на месте эксплуатации.

Д-01 «Основные средства» К-08.4 «Приобретение основных средств» – приняты к бухгалтерскому учету основные средства по первоначальной стоимости.

Выявлен финансовый результат:

а) **Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки»** – прибыль;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** – убыток.

6. Порядок начисления и учет амортизации основных средств

Стоимость основных средств погашается путем начисления амортизации. Амортизация основных средств начисляется в течение срока полезного использования. Срок полезного использования устанавливается предприятием самостоятельно при принятии основного средства к бухгалтерскому учету. Он определяется исходя из ожидаемого срока использования объекта, в течение которого он будет приносить доход организации, и нормативно-правовых ограничений (например, срок договора аренды). По окончании срока полезного использования амортизация не начисляется. При определении срока полезного использования объекта нужно руководствоваться постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1, в ред. от 10.12.2010 г. № 1011 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Амортизация по вновь поступившим основным средствам начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету. Амортизация прекращает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия объекта или окончания срока полезного использования. Амортизация начисляется ежемесячно в размере $1/12$ годовой нормы амортизации независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

В бухгалтерском учете амортизация может начисляться одним из следующих методов:

- 1) линейным;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) пропорционально объему продукции, работ, услуг.

При линейном методе начисления амортизации сумма амортизации основных средств определяется исходя из первоначальной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, установленной исходя из срока полезного использования.

Пример: 15 декабря 2014 г. принят к бухгалтерскому учету автомобиль первоначальной стоимостью 500 тыс. р. Срок полезного использования – 5 лет.

Рассчитаем сумму амортизации за год:

$$H_a = 100 / 5 = 20 \%$$

$$A = 500 \cdot 0,2 = 100 \text{ тыс. р.}$$

В последующие годы рассчитываем аналогично.

При методе уменьшаемого остатка годовая сумма амортизации определяется исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного периода, нормы амортизации, установленной исходя из срока полезного использования, и коэффициента ускорения (не выше 2, а для лизингового имущества – не выше 3).

Пример: 15 декабря 2014 г. принят к бухгалтерскому учету автомобиль первоначальной стоимостью 500 тыс. р. Срок полезного использования – 5 лет. Коэффициент ускорения – 2.

Найдем сумму амортизации за 2015 г.:

$$A_{15} = 500 \cdot 0,2 \cdot 2 = 200 \text{ тыс. р.}$$

Найдем сумму амортизации за 2016 г.:

$$A_{16} = 300 \cdot 0,2 \cdot 2 = 120 \text{ тыс. р.}$$

При начислении амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизации определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе указывается число лет, остающихся до конца срока полезного использования, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример: 15 декабря 2014 г. принят к бухгалтерскому учету автомобиль первоначальной стоимостью 500 тыс. р. Срок полезного использования – 5 лет.

Рассчитаем сумму амортизации за 2015 г.:

$$A_{15} = 500 \cdot \frac{5}{5+4+3+2+1} = 500 \cdot \frac{5}{15} = 166,67 \text{ тыс. р.}$$

Рассчитаем сумму амортизации за 2016 г.:

$$A_{16} = 500 \cdot \frac{4}{15} = 133,33 \text{ тыс. р.}$$

При начислении амортизации пропорционально объему продукции, работ, услуг сумма амортизации за отчетный период определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и соотношения, где в числителе указывается объем продукции в натуральном выражении за отчетный период, а в знаменателе предполагаемый объем продукции в натуральном выражении за весь срок полезного использования.

Пример: 15 декабря 2014 г. принят к бухгалтерскому учету автомобиль первоначальной стоимостью 500 тыс. р. Срок полезного

использования – 5 лет. Предполагаемый пробег за 5 лет – 100 тыс. км. Пробег за январь 2015 г. – 2000 км.

Рассчитаем сумму амортизации за январь 2015 г.:

$$A_{\text{январь}} = 500000 \cdot \frac{2000}{100000} = 10000 \text{ р.}$$

Выбранный метод начисления амортизации по группе объектов основных средств применяется в течение всего срока полезного использования и должен быть закреплен в учетной политике организации.

Не начисляется амортизация на основные средства некоммерческих организаций. По ним рассчитывается износ линейным способом, и сумма отражается на *счете 010 «Износ основных средств»* в конце года общей суммой.

Не подлежат амортизации основные средства, потребительские свойства которых в течение времени не изменяются: земельные участки, объекты природопользования, музейные коллекции. В бухгалтерском учете амортизация основных средств начисляется с использованием *счета 02 «Амортизация основных средств»* – пассивный, регулирующий.

Ежемесячно сумма начисленной амортизации по основным средствам относится на издержки амортизации, при этом оформляется запись **Д-20 «Основное производство»**, **23 «Вспомогательные производства»**, **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»**, **44 «Расходы на продажу»** **К-02 «Амортизация основных средств»**.

По основным средствам, сданным в текущую аренду, амортизационные отчисления ежемесячно включаются в состав прочих расходов организации **Д-91.2 «Прочие расходы»** **К-02 «Амортизация основных средств»**.

Для целей налогового учета применяются два метода начисления амортизации основных средств в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» (ст. 257):

- 1) линейный;
- 2) нелинейный.

В соответствии с Налоговым кодексом (гл. 25, ст. 258) имущество делится на 10 амортизационных групп, в соответствии с которыми устанавливают срок полезного использования и нормы амортизации.

Начиная с 01.01.2006 г. организации имеют право единоразово списывать амортизационную премию на расходы в отчетном периоде в размере не более 10 % от первоначальной стоимости (для основных средств с 3 по 7 амортизационные группы 30 %).

Сумма амортизационной премии относится за счет тех же источников, куда относится сумма начисленной амортизации. Это положение действует в налоговом учете.

7. Учет выбытия основных средств

Основные средства могут выбываться из организации по следующим причинам:

- 1) продажа неиспользуемых основных средств;
- 2) списание из-за морального или физического износа;
- 3) безвозмездная передача юридическим и физическим лицам;
- 4) передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- 5) обмен на другое имущество кроме денежных средств;
- 6) по договору аренды в связи с переходом права собственности (см. вопрос 9 «Аренда основных средств»);
- 7) вследствие недостатков, выявленных при инвентаризации (см. вопрос 10 «Инвентаризация основных средств»).

Выбытие основных средств по различным причинам отражается с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Продажа неиспользуемых основных средств

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы» – отражена продажная стоимость объекта основных средств, в т. ч. НДС согласно накладной.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС в бюджет согласно счету-фактуре.

Д-02 «Амортизация основных средств» **К-01** «Основные средства» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-01** «Основные средства» – списана остаточная стоимость объекта.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по налогам и сборам», **70** «Расчеты с персона-

лом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, связанные с продажей объектов.

Д-51 «Расчетные счета» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получена оплата от покупателя за основные средства.

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет.

Выявлен финансовый результат от продажи основных средств:

а) **Д-91.9** «Прочие доходы» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Списание основных средств из-за морального или физического износа

Д-02 «Амортизация основных средств» **К-01** «Основные средства» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-01** «Основные средства» – списана остаточная стоимость объекта основных средств.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по налогам и сборам», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены затраты по ликвидации объекта основных средств.

Д-10 «Материалы» **К-91.1** «Прочие доходы» – оприходованы материальные ценности, полученные от ликвидации основных средств.

Определен финансовый результат от списания основных средств:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Безвозмездная передача основных средств

Д-02 «Амортизация основных средств» **К-01** «Основные средства» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства» – списана остаточная стоимость объекта основных средств.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-23 «Вспомогательные производства», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы по безвозмездной передаче основных средств.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС в бюджет.

Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – списаны потери от безвозмездной передачи объекта основных средств.

Передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации

Д-58.1 «Финансовые вложения в паи и акции» К-91.1 «Прочие доходы» – отражена величина вклада в уставный капитал другой организации.

Д-02 «Амортизация основных средств» К-01 «Основные средства» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства» – списана остаточная стоимость объекта.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-23 «Вспомогательные производства», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – списаны расходы по передаче объекта.

Определен финансовый результат от передачи объекта основных средств:

а) **Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки»** – прибыль;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** – убыток.

Обмен основных средств на другое имущество кроме денежных средств

Д-02 «Амортизация основных средств» К-01 «Основные средства» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-01** «Основные средства» – списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по налогам и сборам», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены затраты по выбытию основных средств.

Д-08 «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **58** «Финансовые вложения» и др. **К-91.1** «Прочие доходы» – получено в обмен имущество по рыночной стоимости выбывших основных средств.

Определен финансовый результат от обмена:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

8. Учет операций по ремонту основных средств

Восстановление основных средств осуществляется путем проведения ремонта, реконструкции и модернизации. В зависимости от сложности проводимых работ различают текущий и капитальный ремонт.

Текущий ремонт проводится без остановки производственного процесса и включает в себя работы по техническому обслуживанию и поддержанию основных средств в рабочем состоянии. Затраты по текущему ремонту основных средств включаются в себестоимость по мере проведения ремонта **Д-23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **29** «Обслуживающие производства и хозяйства», **44** «Расходы на продажу» **К-10** «Материалы», **23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по налогам и сборам», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Капитальный ремонт основных средств проводится с остановкой производственного процесса и включает в себя работы по замене несущих конструкций, деталей и узлов. Затраты по капитальному ремонту не увеличивают первоначальную стоимость основ-

ных средств. При проведении ремонта основных средств оформляется акт формы № ОС-3 в двух экземплярах.

Капитальный ремонт может проводиться двумя способами:

- 1) хозяйственным, т. е. собственными силами;
- 2) подрядным, т. е. сторонней организацией.

При хозяйственном способе проведения работ все затраты по капитальному ремонту предварительно собираются на *счете 23 «Вспомогательные производства»*, при этом оформляется бухгалтерская запись **Д-23 «Вспомогательные производства» К-10 «Материалы», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**. По окончании капитального ремонта затраты распределяются и включаются в себестоимость в зависимости от местонахождения отремонтированного объекта **Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» К-23 «Вспомогательные производства»**.

При подрядном способе проведения ремонта на сумму затрат по капитальному ремонту, указанную в документах подрядной организации, составляется бухгалтерская запись **Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Отдельно отражается сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации, **Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**.

В соответствии с принятой учетной политикой организации может формироваться ремонтный фонд для списания затрат по ремонту основных средств.

Ремонтный фонд формируется для равномерного списания затрат в течение отчетного года. Используется при этом *счет 96 «Резервы предстоящих расходов»*, к которому открывается *субсчет «Ремонтный фонд»*.

Ремонтный фонд формируется путем ежемесячных отчислений, включаемых в себестоимость по нормам, установленным на предприятии. При этом оформляется бухгалтерская запись **Д-20**

«Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» К-96 субсчет «Ремонтный фонд».

По мере проведения ремонта основных средств затраты списываются за счет ремонтного фонда – *Д-96 субсчет «Ремонтный фонд» К-23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».*

Если средств ремонтного фонда окажется недостаточно, то сумма превышения затрат по капитальному ремонту основных средств относится на расходы будущих периодов *Д-97 «Расходы будущих периодов» К-23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».* В дальнейшем расходы будущих периодов списываются за счет средств ремонтного фонда – *Д-96 субсчет «Ремонтный фонд» К-97 «Расходы будущих периодов».*

Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств увеличивают стоимость основных средств. Предварительно затраты на модернизацию и реконструкцию учитывают на *счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» – Д-08 «Вложения во внеоборотные активы» К-10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* и др. По окончании работ по модернизации, реконструкции основных средств сумма затрат, учитываемых на *счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»*, списывается и включается в стоимость основных средств – *Д-01 «Основные средства» К-08 «Вложения во внеоборотные активы».*

После списания затрат по модернизации, реконструкции основных средств на *01 счете «Основные средства»* формируется восстановительная стоимость основных средств. Работы по модернизации, реконструкции основных средств оформляются актом формы № ОС-3 в двух экземплярах.

9. Аренда основных средств

Аренда основных средств – предоставление имущества во временное владение и пользование за определенную плату на осно-

вании договора. Сторона, передающая имущество, является арендодателем, а принимающая сторона – арендатором.

В зависимости от срока договора аренды различают:

- 1) текущую аренду основных средств (в пределах 1 года);
- 2) долгосрочную аренду основных средств (свыше 1 года).

Выделяют следующие виды договора аренды:

- 1) договор проката;
- 2) договор аренды транспортных средств (с экипажем и без);
- 3) договор аренды здания или сооружения или отдельного помещения;
- 4) договор аренды предприятия;
- 5) договор финансовой аренды (договор лизинга).

Учет расчетов по текущей аренде основных средств

В течение срока договора имущество является собственностью арендодателя, учитывается на балансе арендодателя и по окончании договора возвращается арендодателю. Арендатор учитывает имущество за балансом.

Учет у арендодателя:

Имущество, переданное в текущую аренду, продолжает учитываться на счете 01 «Основные средства» в составе собственных средств.

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-91.1 «Прочие доходы» – начислена арендная плата за месяц и предъявлены документы арендатору (акт и счет-фактура);

Д-91.2 «Прочие расходы» К-68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС с суммы арендной платы;

Д-51 «Расчетные счета» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получена арендная плата от арендатора;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» К-51 «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация за месяц по объекту, сданному в текущую аренду;

1) по окончании договора аренды дополнительных записей в учете не делается;

2) если арендная плата начисляется и уплачивается за несколько месяцев вперед, то сумма начисленной арендной платы относится на доходы будущих периодов **Д-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-98** «Доходы будущих периодов», а затем ежемесячно часть доходов будущих периодов включается в состав прочих доходов арендодателя **Д-98** «Доходы будущих периодов» **К-91.1** «Прочие доходы».

Учет у арендатора:

Д-001 «Арендованные основные средства» – основные средства, полученные в текущую аренду, приняты на забалансовый учет по дебету счета 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости;

Д-20 «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – начислена арендная плата за месяц, согласно акту и счету-фактуре, предъявленной арендодателем без учета НДС;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отдельно отражена сумма НДС по арендной плате;

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-51** «Расчетные счета» – оплачена счет-фактура арендодателя;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – принят к вычету НДС;

К-001 «Арендованные основные средства» – по окончании договора аренды основные средства сняты с забалансового учета.

В случае досрочного начисления и перечисления арендной платы сумма начисленной арендной платы относится на расходы будущих периодов **Д-97** «Расходы будущих периодов» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а затем ежемесячно часть расходов будущих периодов включается в себестоимость **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-97** «Расходы будущих периодов».

Учет операций по договору лизинга

Лизинг (финансовая аренда) – это вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях, с правом выкупа имущества лизингополучателем. В договоре лизинга участвуют 3 стороны: лизингодатель, лизингополучатель, продавец (поставщик) лизингового имущества. В лизинг не могут быть переданы земельные участки и объекты природопользования. Имущество, передаваемое лизингополучателю по договору лизинга, в течение всего срока договора является собственностью лизингодателя, при этом, в зависимости от условий договора лизинга, имущество, переданное в лизинг, может учитываться как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя.

Договор лизинга должен включать следующие положения:

- 1) точное описание предмета лизинга;
- 2) указание срока действия договора лизинга;
- 3) наименование места и указание порядка передачи предмета лизинга;
- 4) порядок балансового учета предмета лизинга;
- 5) порядок содержания и ремонта предмета лизинга;
- 6) перечень дополнительных услуг, предоставляемых лизингодателем на основании договора комплексного лизинга (обучение персонала и т. п.);
- 7) указание общей суммы договора лизинга и в т. ч. размера вознаграждения лизингодателя;
- 8) порядок расчетов (график платежей);
- 9) определение обязанностей лизингодателя или лизингополучателя застраховать предмет лизинга от связанных с использованием договора рисков (утрата, неуплата и т. п.).

По договору лизинга лизингополучатель обязуется:

- 1) принять предмет лизинга в порядке, указанном в договоре;
- 2) возместить лизингодателю инвестиционные затраты, т. е. затраты на приобретение, и выплатить вознаграждение;
- 3) по окончании срока действия договора вернуть предмет лизинга или приобрести его в собственность в зависимости от условий договора.

По договору лизинга лизингодатель обязуется:

1) приобрести у определенного поставщика или продавца в собственность имущество для передачи лизингополучателю и передать это имущество за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях лизингополучателю;

2) выполнить другие обязательства, вытекающие из договора.

Лизингодатель имеет право применять ускоренную амортизацию по лизинговому оборудованию с коэффициентом ускорения не выше 3.

Бухгалтерский учет у лизингодателя:

Д-08 «Вложения во внеоборотные активы» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – затраты, связанные с приобретением имущества для сдачи в лизинг, предварительно должны быть учтены на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отдельно в стоимости лизингового оборудования отражена сумма НДС;

Д-03.2 «Имущество для сдачи в лизинг» К-08 «Вложения во внеоборотные активы» – имущество, предназначенное для сдачи в лизинг, принято к учету на счете 03.2 «Имущество для сдачи в лизинг»;

Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-51 «Расчетные счета» – оплачено поставщику за приобретенное оборудование.

В дальнейшем возможны две ситуации в зависимости от условий договора:

а) имущество учитывается на балансе лизингодателя;

б) имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

Ситуация а):

Отражены затраты лизингодателя за месяц по имуществу, сданному в лизинг:

а) **Д-20 «Основное производство» К-02 «Амортизация основных средств»** – начислена амортизация по имуществу, сданному в лизинг;

б) **Д-20 «Основное производство» К-10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** и др. –

отражены прочие затраты по имуществу, сданному в лизинг;

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» **К-90.1** «Выручка» – начислены лизинговые платежи за месяц;

Д-90.3 «Налог на добавленную стоимость» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС с суммы лизингового платежа;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» **К-20** «Основное производство» – списаны затраты лизингодателя за месяц по имуществу, сданному в лизинг;

Д-51 «Расчетные счета» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками» – получен лизинговый платеж от лизингополучателя.

Ежемесячно определяется и списывается финансовый результат от лизинговой деятельности:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток;

Д-01 «Основные средства» **К-03.2** «Имущество для сдачи в лизинг» – по окончании договора лизинга, в случае возврата лизингового оборудования и прекращения его использования для сдачи в лизинг, стоимость оборудования переносится на счет 01;

Д-02 «Амортизация основных средств» **К-03.2** «Имущество для сдачи в лизинг» – по окончании договора лизинга, в случае перехода права собственности лизингополучателю, имущество списывается с баланса лизингодателя.

Ситуация б):

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-03.2** «Имущество для сдачи в лизинг» – списана с баланса стоимость лизингового имущества, передаваемого лизингополучателю;

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы» – начислена задолженность по лизинговым платежам на весь срок действия договора;

Д-011 «Основные средства, сданные в аренду» – принято на забалансовый учет имущество, переданное в лизинг;

Д-51 «Расчетные счета» **К-76** субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – получен лизинговый платеж за месяц;

К-011 «Основные средства, сданные в аренду» – по окончании договора лизинга, в случае перехода права собственности к лизингополучателю, имущество должно быть снято с забалансового учета;

Д-03.2 «Имущество для сдачи в лизинг» **К-91.1** «Прочие расходы» – по окончании договора лизинга имущество возвращено и принято на баланс лизингодателя, одновременно имущество должно быть снято с забалансового учета **К-011** «Основные средства, сданные в аренду».

Бухгалтерский учет у лизингополучателя:

Ситуация а):

Д-001 «Арендованные основные средства» – получено лизинговое имущество от лизингодателя и принято на забалансовый учет.

Начислены лизинговые платежи за месяц:

а) **Д-26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-76** субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – на сумму задолженности по лизинговым платежам без НДС;

б) **Д-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-76** субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – на сумму НДС;

Д-76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» **К-51** «Расчетные счета» – перечислены лизинговые платежи;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – принят к вычету НДС.

Если по окончании договора лизинга имущество передается на баланс лизингополучателя:

а) **К-001** «Арендованные основные средства» – снято имущество с забалансового учета;

б) **Д-01** «Основные средства» **К-02** «Амортизация основных средств» – принято имущество на балансовый учет.

Если по окончании договора лизинга имущество возвращается лизингодателю, то оно должно быть снято с забалансового учета **К-001** «Арендованные основные средства».

Ситуация б):

Д-08.4 «Приобретение основных средств» **К-76** субсчет «Арендные обязательства» – получено лизинговое имущество по до-

говору от лизингодателя в сумме всех затрат, связанных с его приобретением и осуществлением лизинговых платежей;

Д-01 «Основные средства» К-08.4 «Приобретение основных средств» – принято к бухгалтерскому учету лизинговое имущество и введено в эксплуатацию;

Д-76 субсчет «Арендные обязательства» К-76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» – начислены лизинговые платежи за месяц;

Д-76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» К-51 «Расчетные счета» – перечислены лизинговые платежи лизингодателю;

Д-26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» К-02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация по лизинговому имуществу за месяц.

По окончании договора лизинга лизинговое имущество должно быть возвращено лизингодателю:

а) **Д-02 «Амортизация основных средств» К-01 «Основные средства»** – на стоимость оборудования;

б) **Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства»** – если оборудование не полностью самортизировано, недоамортизированная часть списывается на прочие расходы.

Если по окончании договора лизинга лизинговое имущество переходит в собственность лизингополучателя, то оно должно быть зачислено в состав собственных основных средств:

а) **Д-01 субсчет «Собственные основные средства» К-01 субсчет «Основные средства в лизинге»** – на первоначальную стоимость;

б) **Д-02 субсчет «Амортизация основных средств в лизинге» К-02 субсчет «Амортизация собственных основных средств»** – на сумму начисленной амортизации.

10. Инвентаризация основных средств

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина России от 13.06.1995 г. № 49), инвентаризация основных средств должна проводиться не реже одного раза в три года, а биб-

лиотечных фондов – один раз в пять лет перед составлением годового отчета (не ранее 1 октября).

Инвентаризация основных средств может проводиться ежегодно. Кроме того, инвентаризация проводится в обязательном порядке в следующих случаях:

- 1) при смене материально-ответственного лица;
- 2) при установлении фактов хищений, злоупотреблений и умышленной порчи ценностей;
- 3) в случае чрезвычайных ситуаций;
- 4) при передаче имущества в аренду;
- 5) при ликвидации предприятия, перед составлением ликвидационного баланса;
- 6) при реорганизации предприятия, перед составлением разделительного или объединительного баланса.

Инвентаризацию основных средств проводит комиссия, назначенная приказом руководителя. Комиссия может быть постоянно действующая (на год) либо рабочая. В состав комиссии должен входить бухгалтер, ведущий учет основных средств. Перед началом инвентаризации проверяются данные бухгалтерского учета о наличии и техническом состоянии основных средств, наличие и состояние технических паспортов, поэтажные планы зданий, документов на основные средства, сданные в аренду. Проверяется классификация основных средств, списки материально-ответственных лиц и имущество, числящееся у них в подотчете. По результатам предварительной проверки вносят уточнения в учетные записи, после чего приступают к инвентаризации.

При инвентаризации основных средств комиссия в присутствии материально-ответственных лиц:

- производит осмотр объектов и заносит в инвентаризационные описи формы № ИНВ-1 полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели;

- проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации;

- включает в опись достоверные сведения и технические показатели при выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, которые в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или по ним указаны неправильные данные. Такие объекты оценивают

по рыночным ценам, а износ определяют по фактическому техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами;

- составляет отдельную опись на обнаруженные основные средства, не подлежащие восстановлению, с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших их к непригодности (порча, полный физический износ и т. п.).

Основные средства вносят в инвентаризационные описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось его основное назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работа капитального характера или частичная ликвидация зданий и сооружений не отражены в бухгалтерском учете, необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

По арендованным объектам составляют отдельные инвентаризационные описи, в которых указывают сведения об арендодателе и сроке аренды.

В бухгалтерии на основании инвентаризационных описей составляют *сличительные ведомости результатов инвентаризации основных средств* и выявляют расхождения данных документального учета с фактическими данными: недостачи или излишки.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического количества имущества с данными бухгалтерского учета регулируются соответствующими нормативными документами. Факты, обнаруженные при инвентаризации, и порядок их регулирования отражаются в *акте инвентаризации*, каждая страница которого подписывается каждым членом инвентаризационной комиссии.

Выявленные неучтенные объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету с отнесением их стоимости в состав прочих доходов Д-01 «Основные средства» К-91.1 «Прочие доходы».

При обнаружении недостачи основных средств их списывают с учета с отнесением остаточной стоимости на счет недостач:

Д-02 «Амортизация основных средств» **К-01** «Основные средства» – списана начисленная амортизация;

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-01** «Основные средства» – списана остаточная стоимость недостающего объекта.

Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – при установлении виновного лица, сумма недостач списывается на него.

По решению руководителя на виновное лицо может быть отнесена недостача по рыночной стоимости. В этом случае разница между остаточной и рыночной стоимостью списывается бухгалтерской записью **Д-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба» **К-98** «Доходы будущих периодов».

При погашении недостачи виновным лицом делают бухгалтерскую запись **Д-70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Одновременно доходы будущих периодов списываются на доходы текущего периода **Д-98** «Доходы будущих периодов» **К-91.1** «Прочие доходы».

Если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании ущерба с виновного лица, сумма недостачи списывается на убытки предприятия в составе прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей», **73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Во всех случаях выявленных расхождений в ходе инвентаризации с материально-ответственного лица берется объяснительная и составляется сличительная ведомость.

Контрольные вопросы по главе 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1. Назовите нормативные документы, регламентирующие учет основных средств.
2. Назовите и дайте характеристику содержания нормативных документов по учету основных средств.
3. Дайте понятие основных средств.
4. Что входит в состав основных средств?

5. Назовите и охарактеризуйте признаки классификации основных средств.
6. Перечислите задачи учета основных средств.
7. Перечислите виды оценки основных средств.
8. Какие счета предназначены для синтетического учета основных средств?
9. Как ведется аналитический учет основных средств?
10. Назовите источники приобретения основных средств.
11. Перечислите основные бухгалтерские записи на поступление основных средств.
12. Дайте объяснение понятиям «износ», «амортизация», «амортизационные отчисления». В чем их отличие?
13. Назовите способы начисления амортизации объектов основных средств.
14. Дайте характеристику способам начисления амортизации объектов основных средств.
15. По каким объектам основных средств не начисляется амортизация?
16. Перечислите основные бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств.
17. Перечислите виды и способы ремонта основных средств.
18. Перечислите методы отнесения затрат по капитальному ремонту на затраты производства и расходы на продажу.
19. Дайте характеристику каждого метода отнесения затрат по капитальному ремонту на затраты производства и расходы на продажу и приведите бухгалтерские записи.
20. Назовите способы выбытия основных средств.
21. Укажите порядок бухгалтерских записей при продаже основных средств по счету 91 «Прочие доходы и расходы».
22. Какими документами оформляют движение основных средств в бухгалтерском учете?
23. Дайте объяснение следующим понятиям: «аренда», «договор аренды», «лизинг», «арендодатель» и «арендатор».
24. Раскройте содержание бухгалтерского учета по договору аренды у арендодателя и арендатора. Приведите основные бухгалтерские записи.
25. Дайте характеристику финансовой аренды (лизинга).
26. Назовите основные виды лизинга.

27. Приведите бухгалтерские записи у лизингодателя и у лизингополучателя.

28. В чем состоит суть переоценки основных средств?

29. Назовите виды (методы) переоценки.

30. Какими бухгалтерскими записями оформляются результаты переоценки?

31. Охарактеризуйте порядок проведения инвентаризации основных средств.

Глава 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Гражданский кодекс РФ, часть 4, утвержден 18.12.2006 г. № 230-ФЗ, в ред. от 23.07.2013 г. № 222-ФЗ.

1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2007 для отнесения объекта в состав нематериальных активов (НМА) одновременно должны выполняться следующие условия:

- 1) отсутствие материально-вещественной формы;
- 2) возможность отделения от другого имущества;
- 3) использование в течение периода, превышающего 12 месяцев;
- 4) использование при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации;
- 5) способность приносить организации выгоды в будущем;
- 6) организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива;
- 7) наличие правильно оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на получение экономических выгод от использования данного (свидетельства, патенты, договор уступки патента и др.);
- 8) фактическая первоначальная стоимость актива может быть достоверно определена.

При выполнении всех перечисленных условий в состав нематериальных активов включаются:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, а также на селекционные достижения;
- 2) исключительное авторское право на компьютерные программы и базы данных;
- 3) секреты производства (ноу-хау);

4) исключительное право владельца на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара;

5) произведения науки, литературы, искусства;

6) деловая репутация организации (разница между покупной ценой организации при ее приобретении и стоимостью имущества организации по балансу).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Нужно отметить, что перечень активов в стандарте является примерным и открытым. При этом состав нематериальных активов в части интеллектуальной собственности изложен в ПБУ 14/2007 исходя из норм Гражданского кодекса РФ.

Объекты интеллектуальной собственности можно разделить на два вида: **регулируемые патентным правом и регулируемые авторским правом.**

Патентное право охраняет содержимое произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий.

Регистрация объектов, регулируемая авторским правом, не нужна. Автор обязан выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей воспроизводить указанный объект. Перечень объектов, регулируемых авторским правом, примерный и может быть расширен за счет создания новых произведений.

Объекты, регулируемые патентным правом

Изобретение подлежит правовой охране, если оно является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применимо (устройство, способ, вещество, штамм, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, штаммом, но имеет новое применение. Патентное изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторства, а также исключительное право на его использование.

Промышленный образец – художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца является его новизна, оригинальность и промышленное применение.

Новизна включает совокупность существенных признаков промышленного образца, определяющих эстетические и (или) эргономические особенности изделия, не известные из сведений, ставших общедоступными в мире до даты приоритета данного образца.

Оригинальность промышленного образца определяют его существенные признаки, обуславливающие творческий характер эстетических особенностей изделия.

Промышленно применимым образец признается, если он может быть многократно воспроизведен путем изготовления конкретного изделия.

На промышленные образцы, даже если они имеют признаки новизны, оригинальности и промышленно применимы, не распространяется патентоспособность, если в решениях их изготовления преобладает техническая функция изделия.

К таким изделиям относятся:

- объекты архитектуры (кроме малых архитектурных форм), промышленных, гидротехнических и других стационарных сооружений;

- печатная продукция;

- объекты неустойчивой формы из жидких, газообразных, сыпучих или им подобных веществ;

- изделия, противоречащие общественным интересам, принципам гуманности и морали.

Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет.

Полезная модель представляет собой конструктивное выполнение из составляющих частей. Отличительные признаки полезной модели – новизна и промышленная применимость. Правовая охрана полезной модели осуществляется при наличии свидетельства, выдаваемого Патентным отделом на срок до 10 лет и продлеваемого по ходатайству патентообладателя на дополнительный срок до 3 лет.

Основные формы использования охраняемых патентным правом объектов – передача прав по лицензионному договору и внесение объекта в качестве вклада в уставный капитал организации. Ли-

лицензионный договор существенно отличается от договора купли-продажи и найма, поскольку патентовладельцу передается по лицензионному договору не само изобретение, а лишь исключительное право на его использование; патентовладелец может передать право на использование изобретения широкому кругу третьих лиц и сам использовать изобретение. Стоимость охраняемых патентом объектов складывается из затрат на их приобретение, юридических, консультационных и других затрат.

Товарный знак и знак обслуживания – это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Правовая охрана товарного знака в Российской Федерации предоставляется на основании его государственной регистрации или в силу международных договоров Российской Федерации. Товарный знак может быть зарегистрирован на имя юридического или физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность. На зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство, которое удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве. В качестве товарных знаков могут быть зарегистрированы словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации. Товарный знак может быть зарегистрирован в любом цвете или цветовом сочетании.

Исключительное право пользоваться и распоряжаться товарным знаком, запрещать его использование другими лицами принадлежит владельцу товарного знака. Регистрация товарного знака действует в течение 10 лет с даты поступления заявки в Патентное ведомство и продлевается по заявлению владельца, поданному в течение последнего года ее действия, каждый раз на 10 лет. Уступка товарного знака и предоставление лицензии на использование товарного знака регистрируются в обязательном порядке в Патентном ведомстве.

Фирменное наименование – индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования. Наименования некоммерческих организаций, унитарных предприятий, а в предусмотренных законом случаях и других коммерческих

организаций должны включать и характер деятельности юридического лица. Кроме того, коммерческая организация, являющаяся юридическим лицом, должна иметь фирменное наименование, на которое с момента регистрации в установленном порядке она приобретает исключительное право использования. Лица, использующие фирменное наименование без согласия его владельца, обязаны прекратить использование по требованию обладателя права на данное наименование и возместить причиненные убытки.

Правовой формой использования товарного знака, знака обслуживания и фирменного наименования является лицензионный договор.

Ноу-хау – информация технического, организационного, служебного характера, имеющая действительную или потенциальную коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицом. К этой информации нет свободного доступа на законном основании и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

В отличие от других объектов промышленной собственности ноу-хау не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау, а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче ноу-хау является описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействие в практической осуществимости ноу-хау.

Объекты, регулируемые авторским правом. Регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с законами РФ.

Программа для ЭВМ – объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств. К ней относятся также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы, и аудиовизуальные отображения.

База данных – объективная форма представления и организации совокупности данных, систематизированных с целью нахождения и обработки этих данных.

Срок действия авторского права на данный вид интеллектуальной собственности установлен в течение всей жизни автора

с момента его создания, плюс 50 лет после его смерти, считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора.

Эти же права на программу для ЭВМ или базу данных, выпущенных анонимно или под псевдонимом, действуют 50 лет с момента их выпуска.

Топология интегральных микросхем – зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Право авторства на топологию является неотчуждаемым личным правом и охраняется законом бессрочно. Исключительное право на использование топологии установлено на срок 10 лет.

Кроме указанных объектов авторских прав, могут быть и другие произведения науки, литературы и искусства.

Деловая репутация организации – разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Различают положительную и отрицательную деловую репутацию.

Положительная деловая репутация – надбавка к цене, уплачиваемой при приобретении организации покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Ее следует учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательная деловая репутация – скидка с цены, уплачиваемой при приобретении организации, она полностью относится на финансовый результат организации в составе прочих доходов и в состав нематериальных активов не включается.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. **Инвентарный объект нематериальных активов** – совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п.

Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организа-

цией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

К расходам **на приобретение нематериального актива** относятся:

- 1) суммы, уплаченные продавцом нематериальных активов в соответствии с договором уступки прав;
- 2) невозмещаемые налоги (государственные пошлины, патентные пошлины);
- 3) таможенные пошлины и сборы;
- 4) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- 5) суммы, уплачиваемые за консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- 6) другие аналогичные расходы, связанные с приобретением нематериальных активов.

При создании нематериального актива в организации к расходам на создание относятся:

- 1) суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;
- 2) расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;
- 5) иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

1) возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

2) общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

3) расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, – денежная оценка нематериальных активов, согласованная учредителями и указанная в учредительных документах.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных безвозмездно, в т. ч. по договору дарения, – текущая рыночная стоимость нематериальных активов на дату принятия их к бухгалтерскому учету.

Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных в обмен на другое имущество, кроме денежных средств – стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой

в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Стоимость нематериальных активов, в которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством.

Изменения допускаются в случае переоценки и обесценения нематериальных активов. Организации могут не чаще одного раза в год по состоянию на начало отчетного года переоценивать нематериальные активы по текущей рыночной стоимости. Нематериальный актив, однажды подвергшийся переоценке, должен переоцениваться регулярно (ежегодно). Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на *счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)* организации.

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки нематериальных активов подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Для учета нематериальных активов предназначен *счет 04 «Нематериальные активы»* – активный, инвентарный.

Аналитический учет нематериальных активов ведется по отдельным видам и инвентарным объектам в карточках учета нематериальных активов.

На лицевой стороне карточки учета нематериальных активов указывают наименование и назначение объекта, фактическую первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму амортизации, дату принятия к бухгалтерскому учету, способ поступления и основные сведения по выбытию объекта. На оборотной стороне указывается краткая характеристика объекта.

Все операции по документальному оформлению движения нематериальных активов целесообразно осуществлять при участии постоянно действующей комиссии. По особо крупным объектам возможно издание приказа на приемку или списание конкретного объекта.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации, документы о регистрации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на обоснованность оценки объектов нематериальных активов и правильность перехода права на их владение. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Для некоторых объектов нематериальных активов принимаются меры по их защите, разрабатываются внутренние правила охраны, составляется список лиц, имеющих доступ к этим объектам, с которых берутся обязательства не разглашать соответствующие сведения.

2. Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы могут поступать в организацию из следующих источников:

- 1) путем приобретения за плату на основании договора уступки прав;
- 2) путем создания в организации;
- 3) в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) безвозмездно;
- 5) в обмен на другое имущество.

В документах по поступлению нематериальных активов должна быть дана их характеристика, указаны порядок и сроки использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода в эксплуатацию.

Поступление нематериальных активов из различных источников отражается в бухгалтерском учете с использованием *счета 08.5 «Приобретение нематериальных активов»*.

Приобретение нематериальных активов за плату

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – отражена сумма, уплачиваемая при приобретении объекта нематериальных активов правообладателю (без учета НДС).

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – отражена сумма НДС по приобретенному объекту нематериальных активов.

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены дополнительные расходы, связанные с приобретением объекта нематериальных активов.

Д-04 «Нематериальные активы» К-08.5 «Приобретение нематериальных активов» – приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости.

Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») К-51 «Расчетные счета» – оплачено правообладателю за приобретенный объект нематериальных активов, а также за дополнительные услуги по приобретению нематериального актива.

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – принят к вычету НДС.

Создание нематериальных активов в организации

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (**76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – отражена стоимость работ и услуг по договорам авторского заказа, договорам подряда, договорам на выполнение НИОКР.

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (**76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – отражена сумма НДС по указанным работам согласно счету-фактуре.

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата работникам, занятым созданием нематериальных активов.

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – начислены страховые взносы в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-02** «Амортизация основных средств», **10** «Материалы» и др. – отражены расходы на амортизацию и содержание научно-исследовательского оборудования.

Д-04 «Нематериальные активы» **К-08.5** «Приобретение нематериальных активов» – приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости.

Поступление нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» **К-80** «Уставный капитал» – зарегистрирована величина уставного капитала организации.

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – получены нематериальные активы от учредителей.

Д-04 «Нематериальные активы» **К-08.5** «Приобретение нематериальных активов» – приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости.

Безвозмездное получение нематериальных активов

Д-08.5 «Приобретение нематериальных активов» **К-98.2** «Безвозмездные поступления» – безвозмездно получен объект нематериальных активов с отнесением его стоимости на доходы будущих периодов.

Д-04 «Нематериальные активы» **К-08.5** «Приобретение нематериальных активов» – принят к бухгалтерскому учету объект нематериальных активов по первоначальной стоимости.

Д-98.2 «Безвозмездные поступления» **К-91.1** «Прочие доходы» – ежемесячно часть будущих периодов включается в состав прочих доходов организации в течение срока полезного использования.

3. Порядок начисления и учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается путем начисления амортизации в течение срока полезного использования.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Если невозможно определить срок полезного использования, то нематериальный актив считается с неопределенным сроком полезного использования.

Срок полезного использования определяется при принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету. Он устанавливается:

1) исходя из срока действия патента, свидетельства и других прав контроля над нематериальными активами;

2) исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срока 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. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Срок полезного использования устанавливается в месяцах исходя из того, что амортизация начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой нормы амортизации.

В бухгалтерском учете начисление амортизации по нематериальным активам может осуществляться одним из следующих способов:

- 1) линейным;
- 2) способом уменьшаемого остатка;
- 3) пропорционально объему продукции, работ, услуг.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

1) при линейном способе – исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

2) при способе уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок полезного использования в месяцах;

3) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Способ определения 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 такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В налоговом учете амортизация нематериальных активов может начисляться одним из двух способов в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций»:

- 1) линейным;
- 2) нелинейным (с применением повышающего или понижающего коэффициента).

Амортизация начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива к бухгалтерскому учету.

Амортизация прекращает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия нематериального актива или окончания срока полезного использования.

Для учета амортизации нематериальных активов применяется *счет 05 «Амортизация нематериальных активов»* – пассивный, регулируемый.

Ежемесячно при начислении амортизации нематериальных активов оформляется бухгалтерская запись **Д-20** «Основное производ-

ство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-05** «Амортизация нематериальных активов».

В форме «Бухгалтерский баланс» нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости, т. е. за минусом начисленной амортизации, в разделе I «Внеоборотные активы» по строке 1110 «Нематериальные активы».

Кроме того, информация об объектах нематериальных активов содержится в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в разделе 1 «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)».

4. Учет выбытия нематериальных активов

Основными причинами выбытия объектов нематериальных активов из организации являются:

- 1) продажа на основании договора уступки прав;
- 2) безвозмездная передача;
- 3) передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- 4) списание вследствие невозможности дальнейшего использования.

Выбытие объектов нематериальных активов по различным причинам отражается в бухгалтерском учете с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Продажа нематериальных активов по договору уступки прав

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (**76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») **К-91.1** «Прочие доходы» – отражена продажная стоимость объекта нематериальных активов, включая НДС согласно договору уступки прав.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС к уплате в бюджет.

Д-05 «Амортизация нематериальных активов» **К-04** «Нематериальные активы» – списана сумма начисленной ранее амортизации по выбывающему объекту нематериального актива.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость объекта нематериальных активов.

Определен финансовый результат:

а) **Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки»** – прибыль;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** – убыток.

Д-51 «Расчетные счета» К-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») – получена оплата от покупателя.

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» К-51 «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет.

Безвозмездная передача нематериальных активов

Д-05 «Амортизация нематериальных активов» К-04 «Нематериальные активы» – списана сумма начисленной ранее амортизации по передаваемому активу.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость объекта нематериальных активов.

Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – списан убыток от передачи объекта нематериальных активов.

Передача нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал другой организации

Д-58.1 «Паи и акции» К-91.1 «Прочие доходы» – отражена величина вклада в уставный капитал.

Д-05 «Амортизация нематериальных активов» К-04 «Нематериальные активы» – списана сумма начисленной ранее амортизации по переданному объекту нематериальных активов.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость объекта нематериального актива.

Определен финансовый результат:

а) **Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки»** – прибыль;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** – убыток.

Списание нематериальных активов из-за невозможности дальнейшего использования

Д-05 «Амортизация нематериальных активов» К-04 «Нематериальные активы» – списана сумма начисленной ранее амортизации.

Д-91.2 «Прочие расходы» К-04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость объекта нематериальных активов.

Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражен убыток от списания объекта нематериальных активов.

По нематериальным активам должна проводиться инвентаризация не реже одного раза в три года.

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- наличие документов, подтверждающих существование нематериальных активов и прав у организации на результаты интеллектуальной деятельности;

- правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском учете и других формах отчетности.

Следует проверить факт действительного использования объектов нематериальных активов в производстве продукции при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации. Если объекты нематериальных активов в указанных целях не используются и не выявлено реальное намерение их использовать, то такие объекты подлежат списанию или продаже.

В процессе инвентаризации нематериальных активов проверяют также правильность отражения в отчетности стоимости нематериальных активов, их состава, сумм начисленной амортизации и раскрытия информации в отчетности и пояснительной записке.

Учетные и фактические данные по объектам нематериальных активов, а также выявленные количественные и стоимостные расхождения по соответствующим данным отражают в Инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ-1а).

Контрольные вопросы по главе 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

1. Дайте определение понятия «нематериальные активы». Приведите их состав.

2. Перечислите виды оценок нематериальных активов.

3. Что является единицей учета нематериальных активов?

4. На каких синтетических счетах ведется учет нематериальных активов?

5. Из каких затрат складывается первоначальная стоимость нематериальных активов при их принятии на учет?

6. Как ведется аналитический учет нематериальных активов?

7. Какие бухгалтерские записи составляются при оприходовании нематериальных активов?

8. Приведите основные бухгалтерские записи на выбытие нематериальных активов.

9. Укажите порядок записей продажи нематериальных активов по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

10. Что понимается под сроком полезного использования нематериальных активов? Назовите способы определения этих сроков.

11. Перечислите способы начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам, раскройте их содержание.

12. По каким нематериальным активам амортизация не начисляется?

13. Перечислите основные бухгалтерские записи, которыми оформляется начисление амортизации по нематериальным активам.

14. Какими документами оформляют движение нематериальных активов в бухгалтерском учете?

15. Что подвергается проверке при инвентаризации нематериальных активов?

16. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая состав, структуру и движение нематериальных активов предприятия?

Глава 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н, в ред. от 25.10.2010 г. № 132н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н.

1. Понятие, классификация, оценка материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 **материально-производственные запасы (МПЗ)** – 1) это часть имущества организации, используемая в качестве сырья и материалов при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, предназначенных для продажи; 2) часть имущества организации, сама предназначенная для продажи; 3) часть имущества организации, используемая для управленческих нужд.

В соответствии с данным определением в состав МПЗ включаются: материалы, готовая продукция, товары.

Материалы – один из важнейших элементов производственного цикла любой организации; они представляют собой предметы труда, которые используются для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг. Их особенность состоит в том, что, участвуя в процессе производства, материалы полностью потребляются в каждом его цикле и полностью переносят свою стоимость на вновь созданную продукцию (работы, услуги).

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям документов в случаях, установленных законодательством.

Товары – это та часть материально-производственных запасов организации, которая приобретена или получена от других юридических и физических лиц и предназначена для продажи без дополнительной обработки.

Для правильной организации учета материалов важное значение имеет их классификация, оценка и выбор единицы учета.

В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их разделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы – предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко, газ, нефть, уголь и др.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.).

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного в производстве различных видов продукции.

Покупные полуфабрикаты – сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т. е. составляют их материальную основу.

Возвратные отходы производства – остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и др.).

Из группы вспомогательных материалов отдельно выделяют

в связи с особенностью их использования топливо, тару и тарные материалы, запасные части.

Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы – предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности – это часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.).

Кроме того, материалы классифицируют по *техническим свойствам* и делят на группы: **черные и цветные металлы, прокат, трубы** и др.

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета материалов используется *счет 10 «Материалы»*. К нему открываются следующие субсчета, в соответствии с классификационными группами материалов:

- 10.1 *«Сырье и материалы»;*
- 10.2 *«Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали»;*
- 10.3 *«Топливо»;*
- 10.4 *«Тара и тарные материалы»;*
- 10.5 *«Запасные части»;*
- 10.6 *«Прочие материалы»;*
- 10.7 *«Материалы, переданные в переработку на сторону»;*
- 10.8 *«Строительные материалы»;*
- 10.9 *«Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;*
- 10.10 *«Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;*
- 10.11 *«Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».*

Кроме 10 счета «Материалы» для учета материалов используются следующие счета: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», а также забалансовые счета: 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку».

Внутри классификационных групп материалов их подразделяют по видам, сортам и маркам. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивается номенклатурный номер (разрабатываются и указываются номенклатурные номера в номенклатуре-ценнике). В номенклатуре-ценнике указывается единица измерения материалов и учетная цена за единицу.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, вводя в него показатели нормы запаса, номеров синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки.

Единицей учета материальных ценностей является каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т. е. каждый номенклатурный номер.

Выделяют следующие задачи материалов:

1. Правильное и своевременное документирование операций по движению материалов.
2. Выявление фактической себестоимости заготовленных материалов.
3. Контроль за использованием материалов в производстве в соответствии с установленными нормами расходов.
4. Контроль за наличием и сохранностью материалов по местам их хранения.
5. Выявление излишних и ненужных запасов материалов.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. **Фактической себестоимостью материалов, приобретенных за плату**, является сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС.

К фактическим затратам на приобретение материалов относят:

1. Суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику или продавцу.

2. Суммы, уплаченные за консультационные или информационные услуги, связанные с приобретением материалов.
3. Вознаграждения, уплаченные посредническим организациям.
4. Таможенные пошлины.
5. Затраты по заготовке и доставке материалов до места их использования, включая расходы по страхованию.
6. Затраты по доведению материалов до состояния, пригодного к использованию.

Фактической себестоимостью материалов, изготовленных самой организацией, является сумма фактических затрат, связанных с производством материалов.

Фактической себестоимостью материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, является их денежная оценка, согласованная с учредителями и указанная в учредительных документах.

Фактической себестоимостью материалов, полученных по договору дарения, т. е. безвозмездно, а также материалов, оприходованных от списания основных средств, является их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактической себестоимостью материалов, полученных в обмен на другое имущество, кроме денежных средств, является рыночная стоимость выбывающего в обмен имущества.

В фактическую себестоимость материалов, полученных из любых источников, включаются расходы на доставку материалов и доведение их до состояния, пригодного к использованию.

Фактическая себестоимость материалов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством (переоценка материалов).

В соответствии с ПБУ 5/01 организации имеют право при составлении баланса на конец отчетного года отражать остатки материалов по рыночной стоимости, если она ниже стоимости, принятой к учету либо материалы морально устарели и потеряли свои первоначальные качества. На разницу между рыночной стоимостью и стоимостью, принятой к учету, создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей, при этом используется *счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»*. На сумму резерва на последний день отчетного года оформляется бухгалтерская запись **Д-91.2 «Прочие расходы» К-14 «Резервы под**

снижение стоимости материальных ценностей». В начале следующего года сумма созданного резерва восстанавливается и оформляется бухгалтерская запись Д-14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» К-91.1 «Прочие доходы».

Остаток материалов отражается в форме «Бухгалтерский баланс», раздел II «Оборотные активы» по строке 1210 (остаток счѐта 10 «Материалы» + остаток счѐта 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»).

2. Документальное оформление операций по движению материалов

Первичные документы по поступлению и расходу материально-производственных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

В качестве форм первичных учетных документов могут использоваться:

- унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом РФ по согласованию с Минфином РФ;
- отраслевые формы, разработанные соответствующими министерствами и иными органами федеральной исполнительной власти;
- формы первичных документов, разработанные организациями для оформления хозяйственных операций, по которым не преду-

смотрены унифицированные и отраслевые формы. При разработке и утверждении указанных форм учитывается специфика деятельности этих организаций.

Первичные учетные документы, разработанные организацией, должны включать в себя обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и должны быть отражены в учетной политике организации.

Для оформления операций по движению материалов можно использовать типовые формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 г. № 71а, в ред. от 21.01.2001 г. № 7.

Форма № М-2 – «Доверенность». Выдается представителям предприятия для предъявления поставщику или транспортной организации при получении материалов. В доверенности указывается перечень материалов, паспортные данные лица, которому выдана доверенность. Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером, заверяется печатью. Доверенности присваивается порядковый номер. Нумерация указывается с начала года. По использованным доверенностям в бухгалтерию представляются документы, что материалы сданы на склад предприятия лицом, получившим доверенность. Неиспользованные доверенности гасят штампом «не использовано» и сдают в бухгалтерию на следующий день по окончании срока доверенности. Если при приемке материалов от транспортных организаций обнаружена недостача либо повреждение и порча материалов, составляется коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий поставщику или транспортной организации.

Форма № М-4 – «Приходный ордер». Оформляется кладовщиком в одном экземпляре при поступлении материалов на склад на основании первичных документов, составляется в день поступления материалов на все количество поступивших материалов по одной поставке. Подписывается завскладом и лицом, сдавшим материалы на склад.

Форма № М-7 – «Акт о приемке материалов». Оформляется кладовщиком при поступлении материалов на склад в случае, если выявлены расхождения между данными сопроводительного документа и фактическим поступлением. Акт оформляется в двух экземплярах комиссией. Первый экземпляр остается на предприятии,

второй отдается поставщику и является основанием для предъявления ему претензий.

Форма № М-8 – «Лимитно-заборная карта». Оформляется при отпуске материалов со склада производства в пределах установленного лимита (1 месяц). Составляется в двух экземплярах. Первый остается на складе, второй – в цехе или на участке. При отпуске материалов со склада выводится остаток лимита и в экземпляре цеха расписывается кладовщик, а в экземпляре склада – представитель цеха.

Форма № М-11 – «Требование-накладная». Оформляется в двух экземплярах при отпуске материала со склада в производство сверх установленного лимита и если лимит не установлен.

Форма № М-15 – «Накладная на отпуск материалов на сторону». Выписывается при отпуске материалов на непромышленные цели, а также при отпуске сторонним организациям либо подразделениям организации, находящимся за ее пределами. Оформляется в двух экземплярах.

Форма № М-17 – «Карточка учетов материалов». Ведется в одном экземпляре на каждое наименование и номенклатурный номер материала. В ней отражаются все операции по приходу и расходу материалов, после каждой операции выводится остаток материалов.

Форма № М-35 – «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и монтаже зданий и сооружений». Составляется при оприходовании материалов, полученных от ликвидации основных средств.

Подразделения организации должны ежемесячно составлять отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передавать их в бухгалтерию. Документы сдаются по реестру приемки-сдачи документов.

3. Учет заготовления материальных ценностей

Синтетический учет операций по заготовлению материальных ценностей может вестись с использованием одного из двух вариантов.

В первом случае учет заготовления и приобретения материалов ведется непосредственно на *10 счете «Материалы»* по фактической себестоимости. При поступлении материалов от поставщи-

ков их стоимость, согласно накладной и счету-фактуре, оформляется бухгалтерской записью **Д-10 «Материалы» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отдельно отражается НДС, согласно счету-фактуре;

Д-10 «Материалы» К-23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. расходы, связанные с доставкой, погрузкой включаются в фактическую себестоимость материалов;

Д-10 «Материалы» К-91.1 «Прочие доходы» – оприходованы материалы от ликвидации основных средств;

Д-10 «Материалы» К-23 «Вспомогательные производства» – оприходованы материалы собственного производства.

При получении материалов от учредителей, в качестве вклада в уставный капитал:

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» К-80 «Уставный капитал» – на величину вклада в уставный капитал;

Д-10 «Материалы» К-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – при получении материалов от учредителей.

При безвозмездном получении материалов их приходуют по текущей рыночной стоимости и относят на доходы организации **Д-10 «Материалы» К-98.2 «Безвозмездные поступления»**.

По мере списания материалов в производство или на производственные цели доходы будущих периодов включаются в состав прочих доходов организации **Д-98.2 «Безвозмездные поступления» К-91.1 «Прочие доходы»**.

Во втором случае учет заготовления и приобретения материалов ведется на счете **15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»** по фактической себестоимости. На **10 счете «Материалы»** материалы отражаются по учетным ценам. В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- 1) планово-расчетные цены;
- 2) договорные цены;

- 3) средняя цена группы материалов;
- 4) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного года.

Д-15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» **К-23** «Вспомогательные производства», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражено поступление материалов по фактической себестоимости;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма НДС по поступившим материалам;

Д-10 «Материалы» **К-15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – затем материалы приходят на счет **10** «Материалы» по учетным ценам на основании данных о фактическом поступлении материалов;

Д-16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» **К-15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – отклонение между фактической себестоимостью заготовленных материалов и их учетной стоимостью, выявленное на счете **15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей», списывается на счет **16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Если отклонение отрицательное, т. е. фактическая себестоимость ниже учетной стоимости материалов, делают обратную бухгалтерскую запись **Д-15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей» **К-16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Отклонения, выявленные на счете **16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей», списываются на себестоимость продукции, работ, услуг пропорционально стоимости израсходованных материалов **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Отрицательное отклонение списывают сторнировочной записью в той же корреспонденции.

Для того чтобы рассчитать сумму отклонений, подлежащую списанию на счета издержек, рассчитывается процент отклонений (процент ТЗР):

$$\%_{\text{откл (ТЗР)}} = \frac{C_{\text{н.м. 16}} + O_{\text{д16}}}{C_{\text{н.м. 10}} + O_{\text{д10}}} \cdot 100 \%$$

В соответствии с учетной политикой организации можно списывать отклонения на издержки производства сразу, не дожидаясь расхода материалов. В этом случае процент отклонений не рассчитывается.

Сальдо по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» отражается в форме «Бухгалтерский баланс», раздел II «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы».

Таким образом, материалы в балансе отражаются по фактической себестоимости.

4. Учет расчетов с поставщиками

Для учета расчетов с поставщиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается фактическая стоимость поступивших материалов, включая НДС, Д-10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражается оплата счетов поставщиков по поступившим материалам и выдача аванса поставщикам по поставкам материалов Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

При журнально-ордерной форме ведения учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» заполняется журнал-ордер № 6. Он ведется линейно-позиционным способом, т. е. каждой отдельной поставке от одного поставщика по одному расчетному документу отводится одна строка. В журнале-ордере № 6 указываются: наименование поставщика; номер счета-фактуры; номер приходного документа склада; учетная стоимость поступающих материалов, с разбивкой по субсчетам; сумма НДС по поступающим материалам; общая сумма по счету-фактуре в графе «Сумма акцеп-

та». Также в журнале-ордере № 6 делают отметки об оплате материалов: дата оплаты; сумма; корреспондирующий счет.

При автоматизированной технике учета используется оборотно-сальдовая ведомость по счету, а также карточка счета.

Материалы, поступившие на склад без сопроводительных документов поставщика (без счета-фактуры), называют неотфактурованными. В дальнейшем при поступлении документов от поставщика материалы приходуются по фактической себестоимости согласно документам. Суммы, перечисленные поставщикам по предстоящим поставкам материалов, учитываются как дебиторская задолженность до момента поступления материалов на склад организации. При приемке материалов могут быть обнаружены недостачи и порча материалов:

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – суммы недостачи и потерь от порчи материалов в пределах норм естественной убыли списываются на *счет недостач* без НДС и транспортных расходов;

Д-16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – суммы недостач и потерь от порчи списываются на *счет отклонений в стоимости материальных ценностей*;

Д-20 «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-16** «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – в дальнейшем эти суммы будут списываться на издержки производства;

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – недостачи и потери от порчи материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости, включая НДС и ТЗР, и относятся на расчеты по претензиям;

Д-10 «Материалы» **К-76.2** «Расчеты по претензиям» – отражаются недостающие материалы при поступлении от поставщиков;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-76.2** «Расчеты по претензиям» – отдельно отражается НДС;

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – при отсутствии оснований для предъявления претензий сумма недостач и потерь от порчи материалов списывается на *счет недостач*.

5. Учет отпуска материальных ценностей в производство

В соответствии с ПБУ 5/01 при отпуске материальных ценностей в производство и при ином выбытии материалов их оценка может производиться одним из следующих способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения материальных ценностей (метод ФИФО).

Применение одного из указанных способов по отдельной группе материалов производится в течение отчетного года. Одновременно организация может использовать все три метода оценки материалов для различных групп материалов. Оценка материалов по себестоимости каждой единицы используется для материалов, учитываемых в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и др.). При оценке материалов по средней себестоимости рассчитывается средняя цена единицы материалов путем деления общей себестоимости группы материалов на их количество.

Оценка материалов по себестоимости первых по времени приобретенных материальных ценностей основана на том, что материалы, первыми переданные в производство, оцениваются по себестоимости первых по времени закупок с учетом остатка материала на начало месяца. Таким образом, остаток материалов на конец месяца оценивается по стоимости последних по времени закупок.

Пример: На основе имеющихся данных произведем расчет списания материалов по способам средней себестоимости и ФИФО.

Согласно методическим указаниям по учету материально-производственных запасов в пункте 9 расчета показана последовательность списания материала по способу ФИФО. Сначала списывается остаток на начало месяца, затем поступления в отчетном месяце: сначала первая партия, затем вторая и т. д., пока не наберется общее количество, подлежащее списанию в данном месяце (в примере 22000 кг). Из поступлений третьей партии 20000 кг взято толь-

ко 11000 кг – столько, сколько нужно для того, чтобы в итоге получилось 22000 кг.

Расчет списания материалов по способам средней себестоимости и ФИФО

№	Содержание операций	Кол-во, кг	Покупная цена, р.	Сумма, р.
	А. Исходные данные			
1	Остаток на 1 января	1000	5,00	5000,00
2	Поступило в январе:			
	Первая партия	6000	10,00	60000,00
	Вторая партия	4000	12,00	48000,00
	Третья партия	20000	20,00	400000,00
	Итого поступило за январь	30000		508000,00
	Всего с остатком на начало месяца	31000		513000,00
3	Отпущено в январе:			
	- на производство	16000		
	- на продажу	1000		
	- обслуживающим производствам и хозяйствам	5000		
	Итого отпущено	22000		
4	Остаток на 1 февраля	9000		
	Б. Списание материала по способу средней себестоимости			
5	Средняя цена в январе: $513000 / 31000 = 16,55$			
6	Итого списывается в январе (см. п. 3)			
7	В т. ч.:			
	- на производство	16000	16,55	264800,00
	- на продажу	1000	16,55	165500,00
	- обслуживающим производствам и хозяйствам	5000	16,55	82750,00
	Итого	22000		364100,00
8	Остаток на 1 февраля	9000	16,54 (148900,00 / 9000)	148900,00 (513000,00 – 364100,00)
	В. Списание материала по способу ФИФО			
9	Израсходовано в январе			
	В т. ч.:			
	- по цене остатка на начало месяца	1000	5,00	5000,00

Продолжение табл.

№	Содержание операций	Кол-во, кг	Покупная цена, р.	Сумма, р.
	- по цене первой партии	6000	10,00	60000,00
	- по цене второй партии	4000	12,00	48000,00
	- по цене третьей партии	11000	20,00	220000,00
	Итого списывается	22000	15,14	333000,00
	В т. ч.:			
	- на производство (с учетом округлений)	16000	15,14	242160,00
	- на продажу	1000	15,14	15140,00
	- обслуживающим производствам и хозяйствам	5000	15,14	75700,00
	Итого (с учетом округлений)	22000	15,145	333000,00
10	Остаток на 1 февраля	9000	20,00	180000,00

Отпущенные в данном месяце материалы (на производство, продажу, обслуживающим производствам и хозяйствам и на другие цели) списываются в суммах, определенных исходя из средней цены, которая определяется путем деления общей списываемой в данном месяце суммы на списываемое количество материала.

В нашем примере средняя цена за январь составила по способу средней себестоимости:

$$513000 / 31000 = 16,55 \text{ р./кг (пункт 5);}$$

по способу ФИФО:

$$333000 : 22000 \text{ кг} = 15,14 \text{ р./кг (пункт 9, итог).}$$

Фактически списанные суммы имеют небольшие расхождения по сравнению с расчетными суммами за счет округления среднемесячной цены.

Остаток материала на начало следующего месяца по способу ФИФО определен (пункт 10):

$$\text{гр. 5} = 5000 + 508000 - 333000 = 180000,00 \text{ р.};$$

$$\text{гр. 4} = 180000 / 9000 = 20 \text{ р./кг.}$$

Стоимость отпущенных (списываемых) материалов по способу ФИФО может определяться упрощенно, расчетным способом, когда

вначале устанавливается стоимость материала, переходящая на следующий месяц, а остальная сумма списывается в отчетном месяце.

В нашем примере это будет выглядеть следующим образом:

Упрощенный расчет списания материалов по способу ФИФО

№	Содержание операций	Кол-во, кг	Покупная цена, р.	Сумма, р.
1	Остаток на 1 февраля	9000	20,00	180000,00
2	Материалы, поступившие в январе, с добавлением остатка на 1 января	31000		513000,00
3	Материалы, подлежащие списанию в январе (п. 2 – п. 1)	22000		333000,00 (513000,00 – 180000,00)

При отпуске материалов в производство и на непроизводственные цели оформляют первичные документы № М-8 и № М-11. В бухгалтерском учете оформляется бухгалтерская запись **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **28** «Брак в производстве», **29** «Обслуживающие производства и хозяйства», **44** «Расходы на продажу» **К-10** «Материалы». Материалы, израсходованные на капитальное строительство, ведущееся хозяйственным способом, списывают бухгалтерской записью **Д-08.3** «Строительство объектов основных средств» **К-10** «Материалы».

6. Учет продажи и прочего выбытия материалов

Организация может *продать излишние или ненужные материалы*, так называемые неликвидные, в этом случае в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы» – отражена продажная стоимость, включая НДС, согласно выставленным покупателю документам;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС в бюджет;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **59** «Резервы под обесценение финансовых вложений», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, связанные с продажей материалов;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-10** «Материалы» – списаны материалы с бухгалтерского учета;

Д-51 «Расчетные счета» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получена оплата за материалы от покупателя.

Определен финансовый результат от продажи материалов в составе сальдо прочих доходов и расходов:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Материалы могут быть переданы **безвозмездно другим организациям или физическим лицам**, в этом случае в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-10** «Материалы» – списаны материалы с бухгалтерского учета;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, связанные с передачей материалов;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС по безвозмездной передаче;

Д-99 «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо от прочих доходов и расходов» – списаны потери от безвозмездной передачи материалов в составе сальдо прочих доходов и расходов.

Кроме того, материалы могут выбывать из организации **в результате чрезвычайных ситуаций**, эти операции отражают на счете **91** «Прочие доходы и расходы». Оформляются следующие бухгалтерские записи:

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-10** «Материалы» – списаны материалы с бухгалтерского учета;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, связанные с выбытием материалов;

Д-76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» **К-91.1** «Прочие доходы» – в случае, если материалы были застрахованы, то суммы причитающегося страхового возмещения относят на прочие доходы организации.

Определен финансовый результат:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Организация может передать материалы *в качестве вклада в уставный капитал другой организации*, в этом случае в бухгалтерском учете делают следующие записи:

Д-58.1 «Паи и акции» **К-91.1** «Прочие доходы» – отражена сумма вклада в уставный капитал другой организации;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-10** «Материалы» – списаны материалы с бухгалтерского учета;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-23** «Вспомогательные производства», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены расходы, связанные с передачей материалов.

Определен финансовый результат от передачи материалов в составе сальдо прочих доходов и расходов:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

7. Инвентаризация и переоценка материалов

Инвентаризация материалов должна проводиться не реже одного раза в год перед составлением годового отчета (не ранее 1 октября). Кроме того, инвентаризация проводится в обязательном порядке в следующих случаях:

- 1) при смене материально-ответственного лица;
- 2) при установлении фактов хищений, злоупотреблений и умышленной порчи ценностей;
- 3) в случае чрезвычайных ситуаций;
- 4) при ликвидации предприятия, перед составлением ликвидационного баланса;
- 5) при реорганизации предприятия, перед составлением разделительного или объединительного баланса.

Основная цель инвентаризации материально-производственных запасов – выявление фактического наличия материалов и приведение данных бухгалтерского учета в соответствии с результатами инвентаризации.

По объему проверки инвентаризация бывает сплошная и выборочная.

Инвентаризацию материалов проводит комиссия, назначенная приказом руководителя. В состав комиссии должен входить бухгалтер материальной группы. Перед началом инвентаризации бухгалтер составляет инвентаризационные описи отдельно по каждому складу. Заведующий складом дает расписку в том, что все первичные документы занесены в карточки учета материалов и сданы в бухгалтерию. Во время проведения инвентаризации складские операции не совершаются. Расхождения, выявленные в ходе инвентаризации, оформляются сличительными ведомостями. Материально-ответственное лицо пишет объяснительную о причинах выявленных расхождений. Если в ходе инвентаризации выявлены излишки материалов, их приходуют по рыночной стоимости с отнесением на финансовый результат организации в составе прочих доходов **Д-10 «Материалы» К-91.1 «Прочие доходы»**.

При обнаружении недостачи материалов их стоимость списывается с бухгалтерского учета **Д-94 К-10**.

Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяй-

ственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – недостача в пределах норм естественной убыли может быть списана на издержки организации.

Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – недостача сверх норм естественной убыли списывается на виновное лицо.

Д-10 «Материалы», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба» – при погашении недостачи виновным лицом.

Если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании ущерба с виновного лица, сумма недостачи списывается на убытки предприятия в составе прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей», **73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Переоценка материалов может проводиться в соответствии с действующим законодательством в связи с изменением цен и тарифов. Результаты переоценки материалов относят на финансовый результат в составе прочих доходов и расходов:

Д-10 «Материалы» **К-91.1** «Прочие доходы» – в случае дооценки материалов;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-10** «Материалы» – в случае уценки материалов.

Контрольные вопросы по главе 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

1. Раскройте понятие материально-производственных запасов. Приведите примеры.
2. Дайте классификацию материалов.
3. Перечислите основные задачи учета материалов.
4. В какой оценке принимаются на учет приобретаемые МПЗ?
5. Какими документами оформляют движение МПЗ в бухгалтерском учете?
6. В чем состоят особенности учета безвозмездно полученных МПЗ?

7. Дайте характеристику методов учета заготовления (приобретения) МПЗ.

8. Какие используются счета, если учет материалов ведется по учетным ценам. Дайте их характеристику.

9. Перечислите методы оценки материалов, используемые при отпуске их в производство.

10. Дайте характеристику каждого метода оценки материалов, используемого при отпуске их в производство.

11. Какими бухгалтерскими записями отражается в учете отпуск МПЗ на производственные нужды?

12. Как учитывается НДС по приобретенным МПЗ?

13. Как отражаются операции по продаже материалов на счетах бухгалтерского учета?

14. Дайте определение понятия «инвентаризация» и раскройте порядок ее осуществления.

15. Какими бухгалтерскими записями отражается в учете формирование резерва под снижение стоимости МПЗ?

Глава 7. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н.

Налоговый кодекс РФ, часть 2, глава 25 «Налог на прибыль организаций», утвержден 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 83-ФЗ.

1. Организация учета затрат на производство и продажу

При организации учета затрат на производство на предприятиях различных сфер деятельности, кроме указанных выше нормативных документов, следует руководствоваться отраслевыми и межотраслевыми положениями, инструкциями и методическими указаниями.

Для учета затрат на производство Планом счетов предусмотрены следующие счета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- 97 «Расходы будущих периодов».

Отношение затрат на этих счетах можно охарактеризовать несколькими этапами:

1. Первый этап является наиболее ответственным и предопределяет достоверность учета себестоимости продукции – это *определение первичных затрат*. Все фактические затраты в течение отчетного месяца на основе первичных документов по расходу материалов, начислению и распределению заработной платы, начислению амортизации и прочим расходам производства группируются по цехам, видам изделий и статьям расходов, при этом составляются следующие бухгалтерские записи: **Д-20** «Основное производ-

ство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **28** «Брак в производстве», **97** «Расходы будущих периодов» **К-02** «Амортизация основных средств», **10** «Материалы», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **71** «Расчеты с подотчетными лицами», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

2. Второй этап – это *распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов*. Ученные предварительно на **счетах 25 «Общепроизводственные расходы»** и **26 «Общехозяйственные расходы»**, т. е. **Д-25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»**, **К-02 «Амортизация основных средств»**, **05 «Амортизация нематериальных активов»**, **10 «Материалы»**, **69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**, **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**, **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**, **23 «Вспомогательные производства»** и др., эти расходы распределяются сначала между выпущенной готовой продукцией и остатками незавершенного производства. Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг и относятся в *дебет счета 20 «Основное производство»*, т. е. **Д-20 «Основное производство»** **К-25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»**. Распределение общехозяйственных и общепроизводственных расходов между отдельными видами продукции осуществляется пропорционально принятой базе распределения (основная заработная плата производственных рабочих, прямые материальные затраты, отработанные машино-часы и т. д.).

3. Третий этап – это *определение окончательных потерь от брака*. При наличии производственного брака на *счете 28 «Брак в производстве»* выявляются окончательные потери от брака. Такие потери определяются путем сопоставления себестоимости забракованной продукции затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и возмещениями, удержанными с виновников брака. Окончательные потери от брака, выявленные на *счете 28 «Брак в производстве»*, списываются бухгалтерской записью **Д-20 «Основное производство»** **К-28 «Брак в производстве»**.

4. Четвертый этап – это *определение производственной себестоимости товарной продукции*. Расчет фактической себестоимости товарной продукции осуществляется с учетом остатков незавершенного производства. Отсюда следует, что на данном этапе важным является определение остатков незавершенного производства в натуральном выражении и правильная их денежная оценка. Данные о наличии остатков незавершенного производства предоставляет диспетчерская служба цехов, а бухгалтерия делает оценку. Периодически для проверки правильности оперативных данных, предоставленных диспетчерской службой цехов, производится инвентаризация незавершенного производства.

В дальнейшем фактическая себестоимость товарной продукции списывается со *счета 20 «Основное производство»* и отражается бухгалтерской записью **Д-40 «Выпуск продукции (работ, услуг), 43 «Готовая продукция» К-20 «Основное производство»**.

На организацию учета затрат на производство большое влияние оказывает классификация затрат по различным признакам. Для того чтобы правильно определить себестоимость продукции, необходима экономически обусловленная классификация производственных затрат. Затраты на производство можно классифицировать по следующим признакам:

1) по принадлежности к отчетному периоду:

1.1) расходы текущего отчетного периода – расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о финансовых результатах за текущий отчетный период;

1.2) отложенные расходы – расходы, связанные с хозяйственными операциями по использованию ресурсов организации в данном отчетном периоде с целью получения доходов в будущем (расходы будущих периодов, долгосрочные инвестиции);

2) по экономическому содержанию и назначению:

Для определения себестоимости затраты делят по экономическим элементам и калькуляционным статьям. Затраты по экономическим элементам дают представление обо всех однородных затратах на производство всех видов продукции за определенный период времени. Выделяют пять элементов затрат:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;

- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты (почтовые, телеграфные, командировочные расходы и т. д.).

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить удельный вес отдельных видов затрат в их общем объеме, но не позволяет определить себестоимость отдельных видов продукции, поэтому используется классификация затрат по калькуляционным статьям. Существует типовая классификация, на основе которой каждое предприятие может разрабатывать собственную номенклатуру статей калькуляции:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы;
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды производственных рабочих;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) коммерческие (внепроизводственные) расходы.

Статьи с 1 по 8 образуют цеховую себестоимость. Статьи с 1 по 12 образуют полную (коммерческую) себестоимость;

3) по экономической роли в процессе производства:

3.1) основные затраты – непосредственно связанные с производственным процессом, в частности материальные затраты, зарплата основных производственных рабочих, топливо и т. д. (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»);

3.2) накладные затраты – затраты по обслуживанию производства и управлению, общепроизводственные и общехозяйственные расходы (счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»);

4) по способу включения в себестоимость:

4.1) прямые затраты – затраты, которые в момент возникновения можно непосредственно отнести на определенный вид продукции;

4.2) косвенные затраты – затраты, которые в момент возникновения не могут быть отнесены на определенный вид продукции, они одновременно относятся к нескольким видам продукции, например затраты на отопление, освещение и содержание зданий и т. д.; в конце месяца их распределяют между отдельными видами продукции пропорционально принятой базе распределения (машиночасы, прямые материальные затраты, основная зарплата рабочих и т. д.);

5) по отношению к объему производства:

5.1) условно-переменные затраты – прямо пропорционально зависят от изменения объема производства (сырье, материалы, заработная плата рабочих, топливо и т. д.);

5.2) условно-постоянные затраты – не зависят или зависят незначительно от изменения объема производства (заработная плата управленческого персонала, расходы на отопление и освещение);

6) по периодичности возникновения:

6.1) текущие затраты – затраты, возникающие постоянно (отпуск сырья, начисление заработной платы и т. д.);

6.2) единовременные затраты – носят разовый характер (затраты на изготовление новых видов продукции, пробной продукции и т. д.);

7) по участию в процессе производства:

7.1) производственные затраты – затраты, связанные с производством продукции (первые 10 калькуляционных статей + часть общехозяйственных расходов);

7.2) коммерческие затраты – затраты, связанные с продажей продукции;

8) по эффективности в процессе производства:

8.1) производительные расходы – осуществляются при производстве продукции установленного качества, рациональной организации производства и технологического процесса;

8.2) непроизводительные расходы – возникают вследствие недостатков в технологии и организации производства (потери от брака, простоев, оплата сверхурочной работы и т. д.).

Для целей налогообложения различают лимитируемые и нелIMITируемые затраты. По лимитируемым затратам устанавливают лимиты, нормы и нормативы в соответствии с гл. 25 НК РФ и с другими нормативными документами. Бухгалтерский учет ведется в пределах лимита и сверх лимита. На сумму превышения лимита увеличивается налогооблагаемая база по налогу на прибыль. К лимитируемым относят следующие расходы: представительские расходы, командировочные расходы, расходы на рекламу, расходы на использование личного автотранспорта в служебных целях и т. п.

В условиях журнально-ордерной формы ведения учета для учета затрат на производство применяется журнал-ордер № 10 и аналитические ведомости к нему: № 12 – для учета общепроизводственных расходов и № 15 – для учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов.

В экономической литературе и нормативных документах часто применяются такие термины, как «издержки», «затраты», «расходы», «себестоимость». Неправильное определение этих понятий может исказить их экономический смысл. Внимательное ознакомление с сущностью перечисленных выше терминов позволяет сделать вывод о том, что в своей основе все эти понятия означают одно и то же – затраты предприятия, связанные с выполнением определенных операций.

Издержки – это суммарные «жертвы» предприятия, связанные с выполнением определенных операций. Данный термин используется, как правило, в экономической теории. Подразумевается, что издержки включают в себя как явные (расчетные), так и вмененные (альтернативные) издержки. Явные (расчетные) издержки – это выраженные в денежной форме фактические затраты, обусловленные приобретением и расходованием разных видов экономических ресурсов в процессе производства и обращения продукции, товаров или услуг. Альтернативные (вмененные) издержки означают упущенную выгоду предприятия, которую оно получило бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т. д.

Под **затратами** следует понимать явные (фактические, расчетные) издержки предприятия, т. е. стоимостные оценки ресурсов, используемые организацией в процессе своей деятельности.

Определение **расходов** как экономической категории в составе информации, формируемой в бухгалтерском учете, дано в ПБУ10/99 «Расходы организации». Согласно чему признание расходов в бухгалтерском учете происходит при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно их названных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Таким образом, расходами организации признается стоимость использованных ресурсов, которые полностью потрачены (израсходованы) в течение определенного периода времени для получения дохода. Такой подход называется соответствием расходов и доходов. Исходя из этого в бухгалтерском учете все доходы должны соотноситься с затратами на их получение, называемыми расходами. В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются соответственно по *дебету* и *кредиту счетов 91 «Прочие доходы и расходы»* и *99 «Прибыли и убытки»*. Применительно к *счету 90 «Продажи»* расходы организации по существу характеризуют себестоимость реализованной продукции (работ, услуг).

Среди качественных показателей деятельности предприятия важное место занимает такой показатель, как **себестоимость** продукции. В нем как в синтетическом показателе отражаются многие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависят объем прибыли и уровень рентабельности.

Чем экономичнее организация использует трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем значительнее эффективность производственного процесса, тем больше будет прибыль.

Исчисление себестоимости продукции предприятию необходимо:

- для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики;
- определения рентабельности производства и отдельных видов продукции;
- осуществления внутрихозяйственного хозрасчета;
- выявления резервов снижения себестоимости продукции;
- определения цен на продукцию;
- расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии и организационно-технических мероприятий;
- обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятии с производства устаревших изделий и т. д.

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется Налоговым кодексом РФ. Следует отметить, что данный документ вообще не включает понятие себестоимости. Согласно ст. 247 НК РФ, «полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов», образуют прибыль организации. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные, понесенные налогоплательщиком. Из этого следует, что Налоговый кодекс трактует понятия «расходы» и «затраты» одинаково.

Таким образом, с экономической точки зрения себестоимость продукции представляет собой затраты предприятия, связанные с производством и реализацией продукции.

2. Учет затрат основного производства

Для обобщения информации о затратах производства по выпуску продукции предназначен *счет 20 «Основное производство»*, по данным которого определяют фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

По *дебету счета 20 «Основное производство»* отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в *дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.* Данные операции оформляются бухгалтерскими записями:

Д-20 «Основное производство» К-02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражены прямые материальные, трудовые и финансовые затраты.

Расходы вспомогательных производств предварительно собираются по *дебету счета 23 «Вспомогательные производства»* и затем списываются на *счет 20 «Основное производство»*, т. е. **Д-20 «Основное производство» К-23 «Вспомогательные производства»**.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, собираются по *дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы»* и *26 «Общехозяйственные расходы»* и списываются в *дебет счета 20 «Основное производство»*: **Д-20 «Основное производство» К-25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»** – расходы по обслуживанию производства и управлению.

Расходы, связанные с потерями от брака, и расходы будущих периодов списываются на *счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве»* и *97 «Расходы будущих периодов»*:

Д-20 «Основное производство» К-28 «Брак в производстве» – потери от брака;

Д-20 «Основное производство» К-97 «Расходы будущих периодов» – расходы будущих периодов.

По *кредиту счета 20 «Основное производство»* отражают фактическую производственную себестоимость изготовленной продукции, сданной на склад, – **Д-43 «Готовая продукция» К-20 «Основное производство»**, а также производственную себестоимость работ и услуг, оказанных потребителю, – **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-20 «Основное производство»**.

Затраты учитываются на *счете 20 «Основное производство»* по видам изготавливаемой продукции, работ и услуг в разрезе калькуляционных статей, представленных отраслевыми инструкциями по калькулированию. Фактическая производственная себестоимость продукции определяется по следующей формуле:

$$C_{\text{тп}} = \text{НП}_{\text{нм}} + Z_{\text{ф}} - \text{НП}_{\text{км}},$$

где $C_{\text{тп}}$ – фактическая производственная себестоимость товарной продукции; $\text{НП}_{\text{нм}}$ – остаток незавершенного производства на начало месяца (сальдо дебетовое на начало месяца по *счету 20 «Основное производство»*); $Z_{\text{ф}}$ – фактические затраты, произведенные за месяц (дебетовый оборот по *счету 20 «Основное производство»* за месяц), за вычетом возвратов и списаний (*кредит счета 20 «Основное производство»*); $\text{НП}_{\text{км}}$ – остаток незавершенного производства на конец месяца (сальдо дебетовое на конец месяца по *счету 20 «Основное производство»*).

Организация должна учитывать незавершенное производство, так как только в этом случае можно правильно определить фактическую производственную себестоимость продукции. С этой целью ежемесячно проводят инвентаризацию незавершенного производства.

Продукция или изделия, не прошедшие всех стадий технологической обработки или прошедшие, но не принятые отделом технического контроля, а также работы и заказы, не принятые заказчиком, называются незавершенным производством.

Не относят к незавершенному производству:

- 1) окончательно забракованные изделия, детали;
- 2) аннулированные заказы;
- 3) находящиеся в цехе материалы, не подвергшиеся обработки.

Различают оперативный и бухгалтерский учет незавершенного производства.

Оперативный учет ведется в натуральном выражении на основании первичных документов по учету выработки и внутризаводскому движению полуфабрикатов.

Оперативный учет осуществляют производственные диспетчерские службы цехов. Построение оперативного учета зависит от особенностей технологий организаций производства, а также от но-

менклатуры изготавливаемой продукции и от степени автоматизации.

На промышленных предприятиях для контроля за движением деталей и полуфабрикатов по отдельным производственным операциям применяются следующие способы оперативного учета:

- 1) подетальный;
- 2) подетально-операционный;
- 3) по комплектным партиям деталей.

Подетальный способ учета ведется в производствах с незначительной длительностью выполнения операций. Это позволяет передавать детали с одной операции на другую, минуя цеховую кладовую.

В таких производствах применяются маршрутные карты, с помощью которых осуществляется пооперационный контроль за балансом деталей в пределах каждой партии.

Учет движения деталей ведется по производственным участкам в специальных карточках, где записываются остатки деталей на начало смены, поступления, сдача годных изделий на склад или на другие участки, количество забракованных деталей, количество утерянных деталей и остаток деталей на конец смены.

Подетально-операционный способ применяется на предприятиях с длительным технологическим циклом, когда между операциями есть промежутки времени и поэтому передача деталей на следующую операцию осуществляется через цеховую кладовую.

Контроль за балансом каждого вида осуществляется в карточках, где ежедневно отражается их движение внутри цеха по всем операциям обработки. Если же учет движения деталей ведется не по отдельным видам, а по комплектным партиям, то значительно упрощается оперативный учет движения деталей.

При учете **деталей комплектными партиями** учетной единицей является не отдельная деталь, а комплект деталей, обрабатываемых в цехе.

Применение такого учета предполагает организацию оперативного планирования производства по комплектным партиям, т. е. запуск партий в производство и выпуск из производства.

На основании оперативного учета в цехе ежемесячно составляются отчеты о движении деталей и полуфабрикатов в производстве. В этих отчетах отражаются остатки деталей на начало месяца, по-

ступление деталей из других участков и цехов, расход, т. е. сдачу на склад, передачу другим участкам или цехам, забракованные детали и остаток деталей на конец месяца. Отчеты передаются в бухгалтерию, где остатки незавершенного производства оценивают следующими методами:

1) по фактической производственной себестоимости по всем калькуляционным статьям расходов, за исключением следующих статей:

- потери от брака;
- расходы на подготовку и освоение производства.

Этот метод используется в индивидуальных и мелкосерийном производствах;

2) по нормативной или плановой себестоимости – используется в крупносерийном и массовом производствах;

3) в отраслях, имеющих незначительные и устойчивые остатки незавершенного производства допускается их оценка в сумме прямых затрат или по себестоимости основных материалов и полуфабрикатов незаконченной обработкой.

Для контроля за сохранностью незавершенного производства и для выявления его фактического наличия проводят инвентаризацию незавершенного производства. Инвентаризация проводится постоянно действующей комиссией, утвержденной руководителем в сроки не реже одного раза в год.

При инвентаризации могут быть выявлены излишки незавершенного производства:

Д-20 «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства» **К-91.1** «Прочие доходы»

или недостача:

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства».

Кроме того, могут быть выявлены аннулированные заказы. При этом составляется акт аннулированных заказов, по ним приходится стоимость оставшихся полуфабрикатов, запчастей и других ценностей по цене возможного использования:

Д-10 «Материалы» **К-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства».

Если заказ аннулирован по распоряжению вышестоящих органов, то потери относят на убытки за вычетом стоимости оприходованных ценностей:

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства».

Если заказ аннулирован по вине заказчиков, то выставляется претензия на сумму потерь:

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства».

Затраты основного производства могут отражаться в учете двумя способами – полуфабрикатным и бесполуфабрикатным методом.

При **бесполуфабрикатном** методе изделия, изготовленные в результате отдельных стадий технологического процесса и подлежащие дальнейшему использованию в процессе изготовления готовой продукции, не учитываются на отдельном счете как полуфабрикаты, а учитываются на *счете 20* «Основное производство» в составе незавершенного производства.

Технологический процесс изготовления изделия может делиться на отдельные стадии, продуктом которых являются изделия, подлежащие последующей обработке или использованию в последующих технологических стадиях. Эти изделия называются полуфабрикатами.

Полуфабрикатный метод предполагает, что произведенные полуфабрикаты приходятся на специальный склад, а затем оттуда передаются другим структурным подразделениям для дальнейшего использования в процессе изготовления конечного изделия.

Данные операции оформляются бухгалтерскими записями:

Д-21 «Полуфабрикаты собственного производства» **К-20** «Основное производство» – изготовленные полуфабрикаты переданы на склад;

Д-20 «Основное производство» **К-21** «Полуфабрикаты собственного производства» – полуфабрикаты переданы для дальнейшей обработки.

Для того чтобы принять к учету полуфабрикаты на склад, нужно определить их стоимость. Для этого можно после каждой стадии технологического процесса, в результате которой произведены полуфабрикаты, определять их себестоимость, что повышает

трудоемкость, особенно в тех случаях, когда процесс состоит из достаточно большого числа промежуточных процессов, по окончании которых приходится рассчитывать себестоимость полуфабрикатов. При определении себестоимости полуфабрикатов можно использовать способы расчета, установленные для оценки незавершенного производства:

- по стоимости сырья и материалов, использованных при изготовлении полуфабрикатов;
- по сумме прямых затрат;
- по фактической или нормативной производственной себестоимости.

Другим способом является принятие к учету полуфабрикатов по условным учетным ценам, которые устанавливаются в организации.

3. Учет затрат вспомогательного производства

В тех случаях, когда в организации помимо структурных подразделений, непосредственно выпускающих продукцию, имеются также подразделения, выполняющие функции вспомогательных, занятых обслуживанием основного производства, затраты этих производств учитываются обособленно на *счете 23 «Вспомогательные производства»*.

В частности, вспомогательными могут считаться производства, выполняющие следующие функции:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и другими);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолка, сушка и консервирование сельскохозяйственных продуктов и др.

Эти производства относятся к вспомогательным только в том случае, если данный вид деятельности не является основным.

Учет затрат вспомогательных производств производится по аналогии с учетом затрат основного производства на *счете 20 «Основное производство»*.

По дебету *счета 23 «Вспомогательные производства»* отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции вспомогательного производства, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются в *дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.* Данные операции оформляются бухгалтерскими записями:

Д-23 «Вспомогательные производства» К-02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – отражаются прямые материальные, трудовые и финансовые затраты.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательного производства, собираются по дебету *счета 25 «Общепроизводственные расходы»* и списываются в *дебет счета 23 «Вспомогательные производства»*:

Д-23 «Вспомогательные производства» К-25 «Общепроизводственные расходы» – расходы по обслуживанию производства и управлению в сложных вспомогательных производствах.

Расходы, связанные с потерями от брака во вспомогательных производствах, списываются на *счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве»*, т. е. **Д-23 «Вспомогательные производства» К-28 «Брак в производстве»**.

Суммы фактической себестоимости готовой продукции вспомогательного производства могут списываться с *кредита счета 23 «Вспомогательные производства»* в дебет счетов:

Д-20 «Основное производство», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг) К-23 «Вспомогательные производства» – если продукция

вспомогательных производств передается подразделениям основного производства;

Д-29 «Обслуживающие производства и хозяйства» К-23 «Вспомогательные производства» – если продукция вспомогательных производств передается обслуживающим производствам и хозяйствам;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-23 «Вспомогательные производства» – если продукция вспомогательных производств реализуется на сторону или работы или услуги выполнялись для сторонних организаций.

Следует отметить, что в себестоимость продукции вспомогательных производств могут включаться только общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы могут не включаться в себестоимость продукции вспомогательных производств, а распределяться непосредственно по видам продукции основного производства.

В тех случаях, когда нет возможности точно установить, для каких именно подразделений выпущена продукция, выполнены работы или оказаны услуги вспомогательного производства; эти расходы распределяются между указанными подразделениями пропорционально сумме прямых расходов, заработной плате работников, объему выпущенной продукции и др. При необходимости расходы распределяются также по видам выпускаемой продукции.

Остатков по большинству вспомогательных производств не должно быть, однако в некоторых производствах с длительным производственным циклом (строительные, ремонтные цеха) могут быть остатки. В этом случае производственная себестоимость продукции вспомогательных производств определяется по формуле

$$C_{\text{ТП}} = \text{НП}_{\text{НМ}} + Z_{\text{ф}} - \text{НП}_{\text{КМ}},$$

где $C_{\text{ТП}}$ – фактическая производственная себестоимость товарной продукции; $\text{НП}_{\text{НМ}}$ – остаток незавершенного производства на начало месяца (сальдо дебетовое на начало месяца по *счету 23 «Вспомогательные производства»*); $Z_{\text{ф}}$ – фактические затраты, произведенные за месяц (дебетовый оборот по *счету 23 «Вспомогательные производства»* за месяц), за вычетом возвратов и списаний (*кредит счета 23 «Вспомогательные производства»*); $\text{НП}_{\text{КМ}}$ – остаток незавер-

шенного производства на конец месяца (сальдо дебетовое на конец месяца по счету 23 «Вспомогательные производства»).

4. Учет и распределение накладных расходов

К накладным относят расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, – это общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Для учета общепроизводственных расходов используется счет 25 «Общепроизводственные расходы». Аналитический учет ведется по подразделениям предприятия, т. е. по цехам и участкам, а внутри них по установленной номенклатуре расходов, которая включает:

- 1) содержание аппарата управления;
- 2) содержание прочего общепроизводственного персонала;
- 3) эксплуатацию и ремонт производственного оборудования;
- 4) содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря;
- 5) расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности;
- 6) расходы по перемещению грузов внутри предприятия;
- 7) прочие общепроизводственные расходы;
- 8) общепроизводственные расходы непроизводительного характера (оплата простоев, оплата продукции, оказавшейся браком).

Затраты, собранные в течение месяца по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», оформляют бухгалтерской записью Д-25 «Общепроизводственные расходы» К-02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В конце месяца общепроизводственные расходы полностью распределяются и включаются в себестоимость продукции основного производства Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» К-25 «Общепроизводственные расходы».

Если выпускается несколько видов продукции или выполняется несколько видов работ и услуг, общепроизводственные расходы распределяют между отдельными видами продукции пропорцио-

нально принятой базе распределения: основная зарплата производственных рабочих, отработанные машино-часы, прямые материальные затраты и др.

Остатка на конец месяца по *счету 25 «Общепроизводственные расходы»* не должно быть.

К общехозяйственным относят расходы, которые связаны с управлением предприятия в целом и не могут быть сразу включены в затраты основного производства. Для учета общехозяйственных расходов используют *счет 26 «Общехозяйственные расходы»*. Аналитический учет ведется по группам расходов, а внутри групп – по статьям расходов.

Группа А. Расходы на управление предприятием:

- 1) заработная плата аппарата управления;
- 2) командировки и перемещения;
- 3) представительские расходы;
- 4) содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- 5) прочие расходы (почта, связь и т. п.).

Группа Б. Общехозяйственные расходы:

- 6) содержание общеэксплуатационного персонала;
- 7) служебные командировки работников, не относящихся к аппарату управления;
- 8) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 9) содержание и ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
- 10) испытания, опыты, исследования, изобретения и технические усовершенствования;

11) обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности;

- 12) подготовка кадров;
- 13) организованный набор рабочей силы;
- 14) прочие общехозяйственные расходы (оплата пособий по временной нетрудоспособности, содержание автотранспорта и т. д.).

Группа В. Сборы и отчисления:

15) налоги, сборы и прочие обязательные платежи (земельный, транспортный налог).

Группа Г. Общехозяйственные расходы непроизводительного характера:

16) потери от простоев;

17) недостачи и потери от порчи материалов при хранении на складах.

Собранные в течение месяца общехозяйственные расходы оформляют бухгалтерской записью Д-26 «Общехозяйственные расходы» К-02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 96 «Резервы предстоящих расходов, 97 «Расходы будущих периодов».

В конце месяца общехозяйственные расходы полностью распределяются и включаются в затраты основного производства Д-20 «Основное производство» К-26 «Общехозяйственные расходы».

Остатка на конец месяца по счету 26 «Общехозяйственные расходы» не должно быть.

В соответствии с учетной политикой предприятием может быть принят вариант учета затрат по сокращенной производственной себестоимости. В этом случае общехозяйственные расходы на счет 20 «Основное производство» не списываются, а относятся в конце месяца на счет продаж Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-26 «Общехозяйственные расходы».

В данном случае общехозяйственные расходы распределяют между видами продаваемой продукции пропорционально выручке от продажи.

Учет представительских расходов

Представительские расходы – это затраты предприятия по приему и обслуживанию представителей других организаций, прибывших для проведения переговоров, а также ревизионных комиссий и совета директоров. К представительским относят расходы, связанные с проведением официальных приемов, с транспортным обслуживанием, с посещением культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием, а также по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия. Представительские расходы для

целей налогообложения являются лимитируемыми. Лимит составляет 4 % от расходов на оплату труда в отчетном периоде. Расходы в пределах лимита и сверх лимита учитываются на *счете 26 «Общехозяйственные расходы»* отдельно.

При расчете налога на прибыль за отчетный период налоговая база по налогу на прибыль увеличивается на сверхлимитную сумму представительских расходов.

5. Учет брака продукции

Браком признаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям. Они могут быть использованы лишь после исправления.

Брак бывает нескольких видов:

- по *характеру дефектов* он делится на исправимый (частичный) и неисправимый (окончательный).

Исправимым считается брак, если устранить его технически возможно и экономически целесообразно.

Если затраты на исправление выше, чем расходы на изготовление новой продукции, то брак считается **окончательным**;

- по *месту обнаружения* брак бывает внутренний и внешний.

Внутренний брак выявляется на предприятии, т. е. до отправки продукции потребителям.

Внешний брак выявляется покупателем при эксплуатации изделия.

Себестоимость внутреннего исправимого брака включает:

- затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, детали, которые израсходованы на исправление дефекта продукции;

- заработную плату рабочих, занимающихся исправлением брака;

- страховые взносы, начисленные во внебюджетные фонды с заработной платы этих работников;

- другие расходы, связанные с исправлением брака.

Расходы по исправлению брака могут быть удержаны из заработной платы работника, допустившего брак. Однако общая сумма удержания не может превышать среднемесячный заработок, а раз-

мер ежемесячного удержания – 50 % от заработной платы работника, причитающейся к выплате.

Особенностью учета внешнего брака является то, что он может быть выявлен по истечении некоторого времени после изготовления и реализации продукции. Поэтому внешний брак оценивается по полной себестоимости, т. е. с учетом расходов на продажу. Кроме того, в себестоимость внешнего брака включаются транспортные расходы, связанные с возвратом забракованной продукции.

Для учета потерь от брака используется *счет 28 «Брак в производстве»*. По дебету счета 28 «Брак в производстве» отражаются затраты, связанные с выявленным браком (себестоимость бракованной продукции, затраты на исправление дефектов):

Д-28 «Брак в производстве» К-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» – окончательно забракованная продукция основного и вспомогательного производства;

Д-28 «Брак в производстве» К-10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. – расходы на исправление исправимого брака.

По кредиту счета 28 «Брак в производстве» отражаются суммы, уменьшающие потери от брака (стоимость возвратных отходов, суммы, удержанные с виновных лиц и т. д.), а также потери от брака:

Д-10 «Материалы» К-28 «Брак в производстве» – оприходованы забракованные изделия по цене возможного использования;

Д-70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-28 «Брак в производстве» – сумма удержаний за допущенный брак;

Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» К-28 «Брак в производстве» – списанные на издержки производства потери от брака.

Сумма потерь от брака равна разнице между оборотами по дебету и кредиту счета 28 «Брак в производстве», что можно представить следующим образом:

$$\begin{array}{rcccl}
 & & \text{Себестоимость} & & \text{Взыскания} \\
 & & \text{окончательного брака} & & \text{с виновников брака} \\
 \text{Потери} & = & & + & \\
 \text{от брака} & & \text{Затраты на исправление} & & \text{Стоимость возвратных} \\
 & & \text{частичного брака} & & \text{отходов по цене воз-} \\
 & & & & \text{можного использования} \\
 & & & - &
 \end{array}$$

После списания потерь от брака на издержки производства *счет 28 «Брак в производстве»* закрывается и остатка не имеет.

Аналитический учет брака продукции ведется по цехам, видам продукции, причинам и виновникам брака.

6. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов

К расходам будущих периодов относят расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к последующим периодам, в т. ч.:

- расходы на подготовку и освоение новых видов продукции;
- расходы на выпуск пробной продукции;
- взносы арендной платы за последующие периоды;
- расходы на приобретение проездных билетов;
- предварительная оплата услуг связи и т. п.

Для учета расходов будущих периодов используется *счет 97 «Расходы будущих периодов»*.

Каждая организация в соответствии со своей учетной политикой устанавливает порядок и сроки списания расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов можно списывать двумя способами:

- равномерно в течение определенного срока;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Если нельзя определить период, к которому относятся расходы будущих периодов, можно установить его самим. Для этого организация издает приказ, в котором указывается, в течение какого срока предполагается списывать расходы.

В течение месяца на *счете 97 «Расходы будущих периодов»* отражают фактические затраты, понесенные в отчетном месяце, но относящиеся к последующим месяцам: **Д-97 «Расходы будущих пе-**

риодов» **К-02** «Амортизация основных средств», **10** «Материалы», **23** «Вспомогательные производства», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **71** «Расчеты с подотчетными лицами», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В конце месяца на основании специальных расчетов часть расходов будущих периодов списывается и включается в себестоимость **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-97** «Расходы будущих периодов».

Также на предприятии могут иметь место расходы, которые в данном отчетном периоде не производились, но будут производиться в следующих отчетных периодах, так называемые предстоящие расходы. Для их учета используется *счет 96 «Резервы предстоящих расходов»*, на котором отражаются суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство или в расходы на продажу.

В соответствии с принятой учетной политикой организация может регулировать следующие расходы:

- резерв на оплату отпусков;
- резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет;
- ремонтный фонд для списания затрат по ремонту основных средств.

По кредиту *счета 96 «Резервы предстоящих расходов»* ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами. При этом делаются следующие бухгалтерские записи: **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **20** «Основное производство», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы» и др. **К-96** «Резервы предстоящих расходов».

По дебету *счета 96 «Резервы предстоящих расходов»* отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели. При этом делаются записи: **Д-96** «Резервы предстоящих расходов» **К-10** «Материалы», **21** «Полуфабри-

каты собственного производства», **23** «Вспомогательные производства», **51** «Расчетные счета» и др.

Сальдо по счету **96** «Резервы предстоящих расходов» показывает начисленный резерв в предыдущих периодах, который будет расходоваться в будущих отчетных периодах. Как правило, большинство резервов не имеют сальдо на конец года. Однако некоторые из них – резервы на оплату отпусков работникам, на ремонт основных средств, на рекультивацию земель, осуществление иных природоохранных мероприятий и др. – могут иметь переходящие остатки. Поэтому в конце года проверяется правильность использования этих резервов и при необходимости корректируется. В частности, сумма остатка резерва по ремонту основных средств используется следующим образом:

- суммы экономии или излишне образованный резерв в связи с сокращением объема работы относятся на доходы:

Д-96 «Резервы предстоящих расходов» **К-91.1** «Прочие доходы»;

- если ремонт основных средств не завершен, то резерв переносится на следующий год.

При недостаточности суммы резерва на ремонт основных средств затраты по нему относятся на текущие затраты на производство или расходы на продажу:

Д-20 «Основное производство», **44** «Расходы на продажу»
К-96 «Резервы предстоящих расходов».

Большинство организаций начисленную оплату отпусков сразу включают в себестоимость, т. е. относят на затраты отчетного периода, в котором предоставлен отпуск. Однако, в связи с тем, что в течение года отпуска предоставляются неравномерно, организации могут формировать резерв на оплату отпусков в соответствии с принятой учетной политикой для равномерного формирования себестоимости в течение отчетного года. Резерв на оплату отпусков создается за счет отчислений, включаемых в себестоимость ежемесячно по установленным нормам. При формировании резерва оформляют бухгалтерскую запись **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательные производства», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-96** «Резервы предстоящих расходов».

При начислении оплаты отпусков за счет созданного резерва делают бухгалтерскую запись Д-96 «Резервы предстоящих расходов» К-69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», т. е. резерв создается с учетом отчислений на социальное страхование и обеспечение.

Остатки незавершенного производства (сальдо по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства») на начало и конец отчетного периода, расходы будущих периодов отражаются в форме «Бухгалтерский баланс», раздел II «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы».

Контрольные вопросы по главе 7. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1. Назовите основные нормативные документы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета расходов.
2. Что такое себестоимость продукции (работ, услуг)?
3. Из каких этапов состоит общая схема учета затрат на производство продукции?
4. Как классифицируются расходы в бухгалтерском учете?
5. Какое значение имеют группировки расходов по экономическим элементам и статьям калькуляции?
6. Какие расходы можно отнести к основным?
7. Какие расходы можно отнести к накладным?
8. Назовите способы отражения в учете затрат основного производства. Дайте их характеристику.
9. Как оцениваются остатки незавершенного производства?
10. Как определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства готовой продукции?
11. Как включаются в себестоимость продукции прямые расходы?
12. Как включаются в себестоимость продукции косвенные расходы?
13. Что такое брак?
14. По каким признакам можно классифицировать бракованную продукцию (работы, услуги)?
15. Как определяются потери от брака?

16. Дайте определение «расходы будущих периодов».
17. Перечислите состав расходов, относящихся к расходам будущих периодов.
18. Для чего предназначен счет 96 «Резервы предстоящих расходов»?
19. Перечислите состав расходов, учитываемых на счете 96.

Глава 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОПЕРАЦИЙ ПО ЕЕ ПРОДАЖЕ

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н, в ред. от 25.10.2010 г. № 132н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н.

1. Организация учета и оценка готовой продукции

В соответствии с ПБУ 5/01 **готовая продукция** является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, т. е. это изделия и продукция, полностью законченные обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют действующим стандартам и условиям договора, принятые на склад или переданные покупателю.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана из производства на склад под отчет материально-ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции.

Выделяют следующие задачи учета готовой продукции:

- 1) правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах и в других местах хранения;
- 2) контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;
- 3) контроль за выполнением плана по объему, ассортименту и качеству выпущенной продукции;
- 4) контроль за выполнением плана по продаже продукции;

5) выявление рентабельности продукции в целом и по отдельным видам продукции.

Выделяют следующие виды продукции:

1) валовая продукция – полная стоимость законченных готовых изделий, выработанных организацией за отчетный период;

2) валовой оборот – стоимость всех изделий, полуфабрикатов, выполненных работ и оказанных услуг, включая незавершенное производство;

3) реализованная продукция – проданная продукция – валовая продукция за вычетом остатков готовой продукции, незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и запасных частей собственной выработки;

4) сравнимая продукция – продукция, которая производилась не только в отчетном, но и в предыдущих периодах;

5) несравнимая продукция – продукция, которая в отчетном периоде производится впервые.

Оценка готовой продукции может осуществляться:

1) по фактической производственной себестоимости, т. е. в сумме всех затрат, связанных с изготовлением продукции, собранных по *дебету счета 20 «Основное производство»*. Применяется в единичном, мелкосерийном производстве;

2) по нормативной производственной себестоимости, которая разрабатывается самим предприятием, при этом отдельно учитывают отклонение между фактической и нормативной производственной себестоимостью, как правило, применяется в отраслях с массовым и серийным производством с большой номенклатурой готовой продукции;

3) по продажным (договорным) ценам и тарифам без НДС, применяется наиболее часто;

4) по сокращенной производственной себестоимости (фактической или нормативной), себестоимость продукции определяется без общехозяйственных расходов, которые в соответствии с учетной политикой предприятия списываются на счет продаж.

2. Аналитический и синтетический учет готовой продукции

Поступление из производства готовой продукции оформляют накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется накладными, в качестве типовой формы можно использовать форму № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону». Основанием для выписки накладных является распоряжение руководителя организации, а также договор с покупателями. Накладные выписывают на складе или в отделе сбыта в 4 экземплярах и передают в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных и подписи главным бухгалтером. Подписанные накладные из бухгалтерии передают в отдел сбыта, затем первый экземпляр – кладовщику, на основании второго выписывают счет-фактуру, третий и четвертый – получателю готовой продукции. Получатель должен расписаться на всех экземплярах. При вывозе готовой продукции четвертый экземпляр накладной остается у службы охраны, а третий остается у получателя и является сопроводительным документом на груз. Служба охраны регистрирует накладные в журнале регистрации грузов, а затем передает в бухгалтерию по описи. В бухгалтерии делают отметки о вывозе готовой продукции в журнале регистрации накладных на вывоз готовой продукции. Счет-фактура выписывается в двух экземплярах: первый не позднее 10 дней с даты отгрузки, передается или высылается покупателю; второй остается у организации-продавца и регистрируется в книге продаж.

В связи с вступлением в силу с 01.01.2013 г. Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который отменил обязательное применение унифицированных форм первичных документов, был разработан универсальный передаточный документ (УПД), утвержденный Письмом ФНС России от 21.10.2013 № ММВ-20-3/96@ «Об отсутствии налоговых рисков при применении налогоплательщиками первичного документа, составленного на основе формы счета-фактуры». Универсальный передаточный документ может применяться наряду с традиционными первичными документами и счетами-фактурами при отгрузке товаров (продукции, работ, услуг). УПД может использоваться и как совмещенный документ (первичный и счет-фактура), и как только первичный учетный документ.

Аналитический учет готовой продукции ведется по отдельным видам продукции в натуральных и стоимостных показателях. Регистром аналитического учета готовой продукции является ведомость учета реализации продукции, работ, услуг № 16, где отражают дату

и номер платежного требования, наименование покупателя, количество отгруженной продукции по видам, суммы, предъявляемые по счетам, и делают отметку об оплате счетов. Причем готовая продукция в ведомости № 16 отражается по учетным и отпускным ценам.

Синтетический учет готовой продукции ведут на *счете 43 «Готовая продукция»*. Счет активный, инвентарный. Сальдо счета показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах организации; оборот по дебету – фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства и прочих изделий, возвращенной покупателями продукции и полуфабрикатов собственного производства, отгруженных на сторону; оборот по кредиту – фактическую себестоимость отгруженной в отчетном месяце продукции.

Синтетический учет готовой продукции может вестись на *счете 43 «Готовая продукция»* одним из двух способов в зависимости от принятой учетной политики:

- 1) по фактической производственной себестоимости, без использования *счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*;
- 2) по нормативной производственной себестоимости, с использованием *счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*.

При первом варианте готовая продукция сразу учитывается на *счете 43 «Готовая продукция»* по фактической производственной себестоимости, при ее оприходовании на склад в течение месяца составляется бухгалтерская запись **Д-43 «Готовая продукция» К-20 «Основное производство»**.

Если готовая продукция полностью используется для нужд предприятия, то ее можно оприходовать бухгалтерской записью **Д-10 «Материалы» К-20 «Основное производство»**. Стоимость отгруженной покупателям готовой продукции списывается на счет продаж **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-43 «Готовая продукция»**.

Если договором предусмотрены особые условия перехода права собственности на отгруженную продукцию от поставщика к покупателю, например, после полной оплаты продукции, то стоимость отгруженной покупателю продукции списывается **Д-45 «Товары отгруженные» К-43 «Готовая продукция»**.

После полной оплаты продукции ее стоимость списывается на счет продаж **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-45 «Товары отгруженные»**.

При втором варианте готовая продукция учитывается на *счете 43 «Готовая продукция»* по нормативной производственной себестоимости, при ее оприходовании на склад в течение месяца составляется бухгалтерская запись **Д-43 «Готовая продукция» К-40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»**.

В конце месяца рассчитывается фактическая себестоимость выпущенной продукции из производства, которая списывается бухгалтерской записью **Д-40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» К-20 «Основное производство»**.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» является активно-пассивным. По дебету *счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* отражается фактическая производственная себестоимость готовой продукции; по кредиту *счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* – нормативная себестоимость готовой продукции. Сопоставляя дебетовые и кредитовые обороты по *счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*, определяют отклонения между фактической и нормативной производственной себестоимостью.

Положительное отклонение списывают на счет продаж **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»**.

Отрицательное отклонение списывают сторнировочной записью в той же корреспонденции

Д-90.2 К-40

Таким образом, *счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»* закрывается и на конец месяца остатка не имеет.

3. Учет отгрузки продукции

Отгрузка готовой продукции производится в порядке ее продажи в соответствии с заключенными договорами. В договорах на поставку продукции указываются следующие данные: наименование договора; обозначения договаривающихся сторон; характеристика предмета договора; цены и условия платежа; сроки исполнения обязательств и возможность одностороннего отказа от договора; условия упаковки, транспортировки и страхования продукции;

принципы перехода права собственности; порядок возмещения убытков и т. д. Если сроки поставки не установлены договором или не вытекают из его существа и целей, покупатель вправе требовать поставки в любое время.

В бухгалтерском учете момент отгрузки продукции и предъявления расчетных документов покупателю считается моментом реализации продукции. Временем исполнения обязательств при одногородней поставке продукции считается дата составления приемо-сдаточного акта или расписки покупателя в получении продукции. При иногородней поставке – дата передачи указанных документов транспортной организации.

В договоре поставки обязательно указывается, за чей счет производится оплата расходов по поставке продукции от поставщика покупателю. Наиболее распространены два варианта:

1) франко-станция назначения – расходы по доставке оплачивает поставщик и включает их в оптовую цену продукции;

2) франко-станция отправления – расходы оплачивает поставщик только по отгрузке готовой продукции, остальные расходы несет покупатель.

Отгруженная готовая продукция, по которой покупателю предъявлены расчетные документы, списывается со склада поставщика по фактической или нормативной производственной себестоимости **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-43 «Готовая продукция»**.

Остатки готовой продукции на конец отчетного периода отражают в форме «Бухгалтерский баланс», в разделе II «Оборотные активы» по строке 1210 «Запасы».

Особенности учета продукции, работ, услуг при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексные услуги (строительные, проектные и т. п.), могут признавать продажи продукции, работ, услуг одним из двух способов:

1) в целом за законченную или сданную заказчику работу;

2) по отдельным этапам выполненной работы, расчеты осуществляются по законченным этапам работ или комплексам, имеющим самостоятельное значение.

При этом используют *счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»*:

Д-46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»
К-20 «Основное производство» – стоимость законченных этапов работ, принятых в установленном порядке и оплаченных заказчиком;

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» **К-90.1 «Выручка»** – одновременно начисляется выручка по указанным этапам работ;

Д-51 «Расчетные счета» **К62 субсчет «Авансы полученные»** – отражают сумму оплаты, поступившей от заказчика;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» **К-46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»** – по окончании всех этапов работ списывают общую стоимость этапов, оплаченных заказчиком;

Д-62 субсчет «Авансы полученные» **К-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** – сумму полученных от заказчика авансов списывают в счет оплаты работ;

Д-51 «Расчетные счета» **К-62** – отражают суммы, полученные от заказчика в окончательный расчет.

4. Учет коммерческих расходов

Производственные организации при отгрузке продукции могут нести расходы, не подлежащие возмещению покупателем, – эти расходы называют коммерческими или расходами на продажу и учитывают на *счете 44 «Расходы на продажу»*.

В состав расходов на продажу включаются:

1) стоимость услуг вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки;

2) стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями;

3) расходы на транспортировку продукции, в т. ч. расходы на доставку продукции до станции отправления, погрузка на транспортное средство, оплата услуг специализированных транспортно-экспедиторских контор;

4) комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые посредническим организациям;

5) расходы на рекламу, в т. ч. расходы на объявления в печати и на телевидении;

6) расходы по участию в выставках и ярмарках;

7) стоимость образцов товаров, переданных бесплатно покупателю и не подлежащих возврату;

8) прочие расходы по сбыту, в т. ч. расходы по хранению, обработке, подсортировке и т. п.

В течение месяца коммерческие расходы собираются по *дебету счета 44 «Расходы на продажу»* с кредита разных счетов, в т. ч.:

- *счета 10 «Материалы»* на стоимость израсходованной тары и упаковки;

- *счета 23 «Вспомогательные производства»* на стоимость услуг вспомогательного производства (транспортировка, погрузка, изготовление тары и т. д.);

- *счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* на стоимость услуг сторонних организаций по транспортировке, затариванию, на стоимость услуг посреднических организации, рекламных агентств;

- *счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»* на сумму заработной платы и отчислений работников организации, занятых транспортировкой, упаковкой;

- *счета 02 «Амортизация основных средств»* на сумму начисленной амортизации по складским помещениям и т. д.

В конце месяца коммерческие расходы распределяются между отдельными видами проданной продукции и списываются на счет продаж **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-44 «Расходы на продажу»**.

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумма коммерческих расходов распределяется между проданной и непроданной продукцией.

После списания коммерческих расходов на счет продаж на нем формируется полная себестоимость готовой продукции.

5. Учет операций по продаже готовой продукции

Операции по продаже готовой продукции отражаются на *счете 90 «Продажи»*. К нему открываются следующие субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «НДС»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль / убыток от продаж».

Для целей бухгалтерского учета реализация продукции определяется по методу начисления, т. е. по отгрузке продукции и предъявлению расчетных документов покупателю.

Для целей налогового учета продажа продукции может определяться одним из двух вариантов:

1) по методу начисления (по отгрузке);

2) по кассовому методу (по моменту оплаты продукции).

Выборный метод отражается в учетной политике предприятия для целей налогообложения.

В течение месяца по *счету 90 «Продажи»* производятся следующие бухгалтерские записи:

Д-62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками» К-90.1 «Выручка» – отражена выручка от продажи продукции, включая НДС;

Д-90.3 «Налог на добавленную стоимость» К-68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС в бюджет, согласно счету-фактуре;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-43 «Готовая продукция» – списана себестоимость отгруженной покупателю продукции (фактическая или нормативная);

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – списано отклонение между фактической и нормативной себестоимостью отгруженной покупателю продукции;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-44 «Расходы на продажу» – списаны коммерческие расходы;

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-26 «Общехозяйственные расходы» – списаны общехозяйственные расходы;

Д-51 «Расчетные счета» К-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – получена оплата от покупателей за отгруженную продукцию;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» К-51 «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет.

На последний день отчетного месяца определяют финансовый результат по счету 90 «Продажи»:

а) **Д-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» К-99 «Прибыли и убытки»** – прибыль;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-90.9 «Прибыль / убыток от продаж»** – убыток.

В течение года записи по субсчетам счета 90 «Продажи» ведутся накопительно (т. е. субсчета не закрываются), а в конце года будет производиться закрытие всех субсчетов. При этом делают бухгалтерские записи:

Д-90.1 «Выручка» К-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» закрывают субсчет 1 на сумму начисленной за год выручки по отгруженной продукции;

Д-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» К-90.2 «Себестоимость продаж» закрывают субсчет 2 на стоимость продаж на величину себестоимости отгруженной за год продукции;

Д-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» К-90.3 «Налог на добавленную стоимость» – закрывают субсчет 3 на сумму начисленного за год НДС по отгруженной продукции.

После указанных выше записей все субсчета к счету 90 «Продажи» закрываются и остатка на конец года не имеют.

Организация может получать от покупателя авансы в порядке предварительной оплаты продукции. Полученные от покупателей авансы учитываются на счете 62 субсчет «Авансы полученные»:

Д-51 «Расчетные счета» К-62 субсчет «Авансы полученные» – при получении аванса от покупателя;

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-68 «Расчеты по налогам и сборам» – с суммы полученного аванса начислен НДС к уплате в бюджет;

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» К-51 «Расчетные счета» – перечислен НДС в бюджет.

После отгрузки продукции покупателям (**Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-90.1 «Выручка»**) производится зачет

полученных ранее авансов в счет оплаты за продукцию, что отражается бухгалтерской записью Д-62 субсчет «Авансы полученные» К-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

6. Инвентаризация готовой продукции

Инвентаризация готовой продукции осуществляется так же, как и инвентаризация материалов, не реже 1 раза в год перед составлением годового отчета (не ранее 1 октября). Кроме того, инвентаризация проводится в обязательном порядке в следующих случаях:

- 1) при смене материально-ответственного лица;
- 2) при установлении фактов хищений, злоупотреблений и умышленной порчи ценностей;
- 3) в случае чрезвычайных ситуаций;
- 4) при ликвидации предприятия, перед составлением ликвидационного баланса;
- 5) при реорганизации предприятия, перед составлением разделительного или объединительного баланса.

Инвентаризацию готовой продукции проводит комиссия, назначенная приказом руководителя. В состав комиссии должен входить бухгалтер, ведущий учет готовой продукции. Во время проведения инвентаризации складские операции не совершаются.

При инвентаризации товаров отгруженных, не оплаченных покупателем, находящихся на складах других предприятий, проверяют соответствие сумм на *счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи»*. На счетах учета материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально-ответственных лиц, могут оставаться только суммы, подтвержденные соответствующими документами.

Инвентаризационные описи составляются отдельно:

- 1) на товарно-материальные ценности, находящиеся в подотчете;
- 2) на товарно-материальные ценности, отгруженные, но не оплаченные покупателями;
- 3) на товарно-материальные ценности, находящиеся на складах у других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности отгруженные, но не оплаченные покупателями по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер документа.

Товарно-материальные ценности, находящиеся на складах других организаций, заносят в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях указывают наименование товарно-материальных ценностей, количество, сорт, стоимость, дату принятия груза на хранение, место хранения, номер и дату документа.

Выявленные в ходе инвентаризации расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием отражают следующим образом:

Д-43 «Готовая продукция» К-91.1 «Прочие доходы» – выявлены излишки готовой продукции по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включены в состав прочих доходов;

Д-43 «Готовая продукция» К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – отражены излишки по пересортице;

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-43 «Готовая продукция» – выявленная недостача списана по учетным ценам на счет недостач;

Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – при установлении виновного лица недостача списана на него;

Д-43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» – погашена недостача виновным лицом;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 73.2 «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» – в случаях, если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании ущерба с виновного лица, сумма недостачи списывается на финансовый результат предприятия в составе прочих расходов.

7. Особенности учета товаров в торговых организациях

7.1. Понятие оптовой и розничной торговли, выручки и себестоимости в торговых организациях

Оптовая торговля – это продажа товаров крупными партиями оптовым покупателям для использования в производственном процессе, либо для дальнейшей перепродажи, либо для продажи розничным организациям. Форма расчетов безналичная, однако может присутствовать наличная форма расчетов в пределах, установленных Центральным банком РФ (100 тыс. р. по одной сделке).

Розничная торговля – это торговля поштучно или небольшими партиями товара конечному потребителю. Форма расчетов наличная.

Выручкой в торговых организациях является розничный и оптовый товарооборот, который включает в себя стоимость приобретения проданных товаров, торговую наценку (что образует валовой доход), НДС и акцизы.

Себестоимость в торговых организациях состоит из двух частей:

1. Стоимость приобретения проданных товаров.
2. Издержки обращения, т. е. расходы, связанные с доставкой, хранением и реализацией товаров (транспортные расходы, заработная плата торговых работников, страховые взносы от заработной платы, расходы на аренду помещения, расходы на рекламу и т. д.).

Цена приобретения проданных товаров – это оценка товаров, полученных от поставщика.

В соответствии с Положением от 29.07.1998 г. № 34н товары могут оцениваться двумя методами:

1. По покупной стоимости, т. е. по стоимости, указанной в документах поставщика, **Д-41 «Товары» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;**

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС.

2. По покупной стоимости + транспортные расходы.

Транспортные расходы – это стоимость услуг сторонних организаций по доставке товаров, их погрузке и выгрузке, а также по хранению товаров.

При втором методе оценки товаров транспортные расходы отражаются по *дебету счета 41 «Товары»*.

При первом методе оценки товаров транспортные расходы учитываются по *дебету счета 44 «Расходы на продажу»*.

Выбранный метод оценки полученных товаров должен быть обязательно закреплен в учетной политике.

7.2. Синтетический и аналитический учет товаров

Синтетический учет товаров осуществляется на активном инвентарном *счете 41 «Товары»*. По *дебету счета 41* отражается поступление товаров. По *кредиту счета 41* отражается выбытие товаров.

К *счету 41* могут открываться следующие субсчета:

41.1 «Товары на складах»;

41.2 «Товары в розничной торговле»;

41.3 «Тара под товаром и порожняк»;

41.4 «Покупные изделия».

Другие субсчета к *счету 41 «Товары»* могут открываться по мере необходимости.

Синтетический учет поступления товаров

Поступление по договору купли-продажи от поставщиков

Д-41.1 «Товары на складах» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражено поступление товаров от поставщиков по первоначальной стоимости.

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отражена сумма НДС по поступившим товарам.

При внутреннем перемещении товаров со склада в розницу делают бухгалтерскую запись по *счету 41 «Товары»*: **Д-41.2 «Товары в розничной торговле» К-41.1 «Товары на складах»**.

При перемещении товаров с одного склада на другой склад так же делают внутреннюю запись по *счету 41 «Товары»*, при этом открываются субсчета второго порядка **Д-41.1.2 К-41.1.1**.

Безвозмездное поступление товаров

При безвозмездном поступлении товаров их приходуют по рыночной стоимости с отнесением на прочие доходы **Д-41.1 «Товары на складах» К-91.1 «Прочие доходы»**.

Поступление товаров в качестве вклада в уставный капитал

Товары, поступающие в качестве вклада в уставный капитал, принимаются к бухгалтерскому учету по стоимости, указанной в учредительных документах. При этом оформляются бухгалтерские записи:

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» **К-80** «Уставный капитал» – отражена величина уставного капитала организации, зарегистрированная в учредительных документах;

Д-41.1 «Товары на складах» **К-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – отражено поступление товаров от учредителей в качестве вклада в уставный капитал.

Поступление товаров в результате излишков, выявленных при инвентаризации

Излишки товаров, выявленные при инвентаризации, приходятся по рыночной стоимости и включаются в состав прочих доходов организации **Д-41** «Товары» **К-91.1** «Прочие доходы».

Синтетический учет выбытия товаров

Продажа товаров

Д-90.2 «Себестоимость продаж» **К-41.1** «Товары на складах» – отражена продажа товаров в оптовой торговле по цене приобретения.

Д-90.2 «Себестоимость продаж» **К-41.2** «Товары в розничной торговле» – отражено выбытие товаров в розничной торговле по продажной стоимости.

В качестве вклада в уставный капитал другой организации

Д-58.1 «Паи и акции» **К-91.1** «Прочие доходы» – отражена сумма вклада в уставный капитал другой организации.

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-41.1** «Товары на складах» – списана первоначальная стоимость переданных товаров.

По данной ситуации выявлен финансовый результат:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Безвозмездная передача товаров другим организациям и физическим лицам

Списаны товары по цене приобретения: **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-41.1** «Товары на складах». При безвозмездной передаче товаров могут иметь место транспортные расходы: **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», **23** «Вспомогательное производство», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. При безвозмездной передаче товаров у организации возникает убыток: **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих доходов и расходов».

Выбытие товаров вследствие недостачи, выявленной при инвентаризации

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-41** «Товары» – стоимость выбывших товаров списана на счет недостач.

Д-44 «Расходы на продажу» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – недостача в пределах норм естественной убыли списана на издержки обращения.

Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – недостача сверх норм естественной убыли списана на виновное лицо, если оно выявлено.

Если на виновное лицо отнесена недостача по рыночной стоимости, то разница между рыночной и первоначальной стоимостью товаров относится на прочие доходы организации **Д-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба» **К-91.1** «Прочие доходы».

По мере взыскания недостачи с виновного лица оформляется бухгалтерская запись **Д-70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **41** «Товары» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании ущерба с виновного лица, сумма недостачи списывается на финансовый результат организации в составе прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-94** «Недостачи и потери от порчи

ценностей», **73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Аналитический учет поступления товаров зависит от метода хранения товаров на складе. Различают: партионный, сортовой и партионно-сортовой учет товаров.

При сортовом методе вновь поступившие товары группируются по определенным сортам и присоединяются к товарам того же сорта, имеющимся на складе. Этот метод позволяет экономить складские помещения. Однако он имеет недостаток – при этом методе сложно определить стоимость приобретения реализованных товаров из-за разной цены товаров одного сорта, поступивших в разное время. При сортовом методе хранения заводят карточки количественно-сортового учета на каждое наименование, сорт, артикул товара. При автоматизированном учете карточки не ведут, а ежедневно составляют ведомости движения товаров на складе.

При партионном способе хранения товаров каждую поступившую партию товаров хранят отдельно. Под партией понимаются товары, поступившие по одному товарно-транспортному документу. Каждой партии присваивается порядковый регистрационный номер и на каждую партию открывается партионная карточка, где указывается номер партии и ее стоимость. Этот метод позволяет точно определить стоимость приобретения проданных товаров. Недостаток заключается в том, что требуются большие складские помещения.

Наиболее передовым является *партионно-сортовой метод хранения* товаров, при котором товары хранятся партиями, а внутри партий товары разбиваются по сортам.

7.3. Учет торговой наценки

Торговая наценка необходима для покрытия издержек обращения и получения дохода торговыми организациями. Для учета торговой наценки используют пассивный регулирующий *счет 42 «Торговая наценка»*. Этот счет применяется только организациями розничной торговли. Торговая наценка обычно устанавливается в процентах к первоначальной стоимости товаров. Сформированная торговая наценка отражается бухгалтерской записью **Д-41 «Товары» К-42 «Торговая наценка»**.

При необходимости к *счету 42 «Торговая наценка»* могут открываться следующие субсчета:

42.1 «Торговая наценка»;

42.2 «НДС при формировании продажной цены».

Таким образом, продажная цена товара будет определяться по следующей формуле:

$$\text{ЦП} = \text{ТП} + \text{ТН} + \text{НДС},$$

где ЦП – продажная цена; ТП – первоначальная стоимость товара; ТН – торговая наценка.

В бухгалтерском учете формирование продажной цены отражается бухгалтерскими записями:

Д-41.1 «Товары на складах» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на первоначальную стоимость товара без НДС;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму НДС от первоначальной стоимости;

Д-41.1 «Товары на складах» **К-42.1** «Торговая наценка» – отражена торговая наценка;

Д-41.1 «Товары на складах» **К-42.2** «НДС при формировании продажной цены» – отражена сумма НДС при формировании продажной цены.

Далее при перемещении товара со склада в розницу оформляют бухгалтерскую запись **Д-41.2** «Товары в розничной торговле» **К-41.1** «Товары на складах».

При реализации товара торговая наценка, относящаяся к реализованным товарам, списывается сторнировочной записью

Д-90.2 **К-42**

Если организация реализует товары разных сортов, наименований и артикулов по разным торговым наценкам, довольно сложно определить сумму реализованной торговой наценки. Для этого нужно рассчитать средний процент торговой наценки, действующий в данной организации на данный отчетный период.

Средняя торговая наценка определяется как отношение суммы всех торговых наценок к первоначальной стоимости товаров.

7.4. Учет издержек обращения

Для учета издержек обращения предназначен счет 44 «Расходы на продажу» – активный, собирательно-распределительный. По дебету счета 44 «Расходы на продажу» отражают все расходы,

связанные с приобретением, хранением и реализацией товаров с кредита разных счетов, т. е. **Д-44** «Расходы на продажу» **К-02** «Амортизация основных средств», **05** «Амортизация нематериальных активов», **10** «Материалы», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **68** «Расчеты по налогам и сборам», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **71** «Расчеты с подотчетными лицами», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», **96** «Резервы предстоящих расходов», **97** «Расходы будущих периодов».

Аналитический учет издержек обращения осуществляется по типовой номенклатуре статей:

- 1) транспортные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) расходы на аренду и содержание зданий, помещений, оборудования и инвентаря;
- 5) амортизация основных средств;
- 6) расходы на ремонт основных средств;
- 7) расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд;
- 8) расходы по хранению, подработке, подсортировке и упаковке товаров;
- 9) расходы на рекламу;
- 10) затраты по оплате процентов за использование заемных средств;
- 11) потери товаров и технологические отходы;
- 12) расходы на тару;
- 13) прочие расходы.

По окончании месяца все затраты, учтенные по *дебету счета 44*, списываются на уменьшение выручки **Д-90.2** «Себестоимость продаж» **К-44** «Расходы на продажу».

Однако расходы, которые подлежат распределению, полностью не списываются, а распределяются между остатками товаров на складе на конец месяца и проданными товарами. Распределению подлежат транспортные расходы, т.е. услуги сторонних организаций по хранению и доставке, а также стоимость израсходованных материалов на специальное оборудование транспорта.

Для того чтобы распределить издержки обращения, необходимо определить процент транспортных расходов, приходящийся на остатки товаров и на проданные товары. Затем полученный процент транспортных расходов умножают на стоимость остатков товаров и получают конечное сальдо по *счету 44 «Расходы на продажу»*. Затем отражают сумму транспортных расходов, подлежащих списанию, т. е. кредитовый оборот по *счету 44 «Расходы на продажу»*. Он рассчитывается по следующей формуле:

$$O_K 44 = C_H 44 + O_D 44 - C_K 44,$$

где O_K – кредитовый оборот по *счету 44 «Расходы на продажу»*; $C_H 44$ – сальдо на начало месяца по *счету 44 «Расходы на продажу»*; $O_D 44$ – дебетовый оборот по *счету 44 «Расходы на продажу»*; $C_K 44$ – сальдо на конец месяца по *счету 44 «Расходы на продажу»*.

7.5. Учет реализации товаров

Отгрузка товаров оптовыми организациями производится в соответствии с заключенными договорами. В договорах указывают наименование товаров, их сорт, цену, сумму НДС, штрафные санкции за нарушение условий договора, сроки оплаты, гарантии оплаты, за чей счет оплачиваются транспортные расходы, а также форс-мажорные обстоятельства. В зависимости от способа отгрузки товаров оформляют отгрузочные документы: накладные, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные, спецификации и обязательно выписывают счет-фактуру, которую регистрируют в журнале регистрации выписанных счетов-фактур и затем заносят в книгу продаж.

Аналитический учет реализации товаров ведется в разрезе товаров, материалов и покупателей. В бухгалтерском учете регистром аналитического учета реализации товаров является ведомость № 16.

Регистром синтетического учета реализации товаров является журнал-ордер № 11. Отпущенные товары списываются на реализацию по покупной стоимости в зависимости от способа организации хранения товаров, что оформляется в учете бухгалтерской записью **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-41.1 «Товары на складах»**.

При ведении складского учета по партиям можно легко определить покупную стоимость отпущенных на реализацию товаров на

основании данных первичных документов, так как каждая партия регистрируется и учитывается отдельно. При сортовом способе учета возможны трудности в определении стоимости отпущенных на реализацию товаров вследствие того, что товары одного сорта имеют разную стоимость в зависимости от поступления во времени. При этом способе хранения товаров их можно списать с применением одного из методов оценки товаров в соответствии с ПБУ 5/01:

- 1) по стоимости единицы запасов;
- 2) по средней стоимости;
- 3) по методу ФИФО.

Контрольные вопросы по главе 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОПЕРАЦИЙ ПО ЕЕ ПРОДАЖЕ

1. Что собой представляет собой готовая продукция?
2. Что такое товары?
3. Назовите виды продукции.
4. Какие существуют способы оценки готовой продукции?
5. В чем отличие оценки готовой продукции по фактической производственной себестоимости от оценки по нормативной производственной себестоимости?
6. Каков порядок аналитического учета готовой продукции на складе?
7. Какие первичные документы используются для учета готовой продукции?
8. Каковы возможные варианты синтетического учета готовой продукции?
9. В чем состоят особенности учета выпуска продукции (работ, услуг) при использовании счета 40 «Выпуск готовой продукции (работ, услуг)»?
10. Какова методика учета продажи готовой продукции (работ, услуг) покупателям и заказчикам?
11. Особенности применения счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
12. Как осуществляется синтетический учет операций по продаже готовой продукции?
13. В чем состоят особенности инвентаризации готовой продукции?

14. Каков порядок раскрытия информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности?
15. Дайте понятие оптовой и розничной торговли.
16. Синтетический учет поступления товаров.
17. Синтетический учет выбытия товаров.
18. Аналитический учет товаров.
19. Особенности учета издержек обращения.
20. Учет торговой наценки в организациях розничной торговли.
21. Особенности учета реализации товаров в организациях оптовой торговли.
22. В чем состоят особенности инвентаризации товаров в оптовой и розничной торговле?

Глава 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Указание ЦБ РФ от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства», в ред. от 03.02.2015 г. № 3558-У.

Указание ЦБ РФ от 30.07.2014 г. № 3352-У «О формах документов, применяемых кредитными организациями на территории Российской Федерации при осуществлении кассовых операций с банкнотами и монетой банка России, банкнотами и монетой иностранных государств (группы иностранных государств), операций со слитками драгоценных металлов, и порядке их заполнения и оформления».

Указание ЦБ РФ от 07.10.2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

Федеральный закон от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», в ред. от 08.03.2015 г. № 51-ФЗ.

Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», в ред. от 03.05.2000 г. № 36.

Положение ЦБ РФ «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г. № 383-П, в ред. от 29.04.2014 г. № 3248-У.

Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Инструкция ЦБ РФ «Об обязательной продаже валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» от 30.03.2004 г. № 111-И, в ред. от 29.03.2006 г. № 1676-У.

Гражданский кодекс, часть 2, утвержден 26.01.1996 г. № 14-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ, часть 1, утвержден 31.07.1998 г. № 146-ФЗ, в ред. от 08.03.2015 г. № 49-ФЗ.

Письмо ФНС РФ от 09.07.2014 г. № ЕД-4-2/13338 «О порядке ведения кассовых операций и осуществлении наличных расчетов».

1. Задачи учета денежных средств

Денежные средства организации представляют собой совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, в выставленных аккредитивах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

Денежные средства характеризуют начальную и конечную стадии кругооборота хозяйственных средств. Скоростью их движения во многом определяется эффективность всей деятельности организации. Объемом имеющихся у нее денежных средств, как важнейшего средства платежа, определяется ее платежеспособность. Однако излишние запасы денежных средств приводят к замедлению их оборота, т. е. к снижению эффективности их использования, а в условиях инфляции – и к прямым потерям за счет их обесценивания.

Поэтому искусство управления денежными потоками заключается не в том, чтобы накопить как можно больше денежных средств, а в оптимизации их запасов, в стремлении к такому планированию денежных потоков, чтобы к каждому очередному платежу по обязательствам организации ей было обеспечено поступление денег от покупателей и других дебиторов при сохранении необходимых резервов. Такой подход позволяет сохранить текущую платежеспособность и извлекать дополнительную прибыль за счет инвестиций временно свободных денежных средств.

Все это придает особое значение учету денежных средств как важнейшему инструменту управления денежными потоками, контроля сохранности, законности и эффективности использования денежных средств, поддержания повседневной платежеспособности организации.

Основными функциями бухгалтерского аппарата по учету де-

нежных средств являются обеспечение контроля за соблюдением кассовой и расчетно-платежной дисциплины, эффективностью использования собственных и заемных денежных средств, обеспечение сохранности денежной наличности и документов в кассе. Поэтому основными задачами бухгалтерского учета денежных средств являются:

- проверка правильности документального оформления и законности операций с денежными средствами, своевременное и полное отражение денежных средств в учете;

- контроль за соблюдением кассовой расчетной дисциплины, строгий повседневный контроль за сохранностью наличных денег, валюты и ценных бумаг в кассе;

- своевременное проведение инвентаризации денежных средств и выявление ее результатов;

- изыскание возможностей для рационального вложения свободных денежных средств как источника финансирования инвестиций, приносящего доход;

- контроль за правильностью и своевременностью расчетов с бюджетом, банками, персоналом, предприятиями и организациями.

Движение денежных средств предприятия ведется на следующих счетах бухгалтерского учета:

50 «Касса»;

51 «Расчетные счета»;

52 «Валютные счета»;

55 «Специальные счета в банках»;

57 «Переводы в пути».

Организация составляет форму «Отчет о движении денежных средств» в составе годовой бухгалтерской отчетности и предоставляет ее пользователям и в налоговые органы. В форме «Бухгалтерский баланс» денежные средства отражаются в разделе II «Оборотные активы» по строке 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты».

2. Учет кассовых операций

2.1. Ведение кассовых операций

Использование наличных денег при расчетах регламентируется Указанием ЦБ РФ от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения

кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

В соответствии с Указанием ЦБ РФ № 3210-У наличные деньги должны храниться в кассе организации в пределах лимита, установленного приказом (распоряжением) руководителя организации. Наличные денежные средства сверх установленного лимита организация обязана сдавать в банк в порядке и в сроки, установленные банком. Организация самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, сдающие наличные деньги в кассу юридического лица, определяет лимит остатка наличных денег с учетом лимитов остатка наличных денег, установленных этим обособленным подразделениям. Экземпляр распорядительного документа об установлении обособленному подразделению лимита остатка наличных денег направляется организацией обособленному подразделению в установленном ею порядке.

Накопление наличных денег в кассе организации сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и других выплат, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом в эти дни кассовых операций. В других случаях накопление наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства лимит остатка наличных денег могут не устанавливать.

Наличные деньги, полученные в банке на выплату заработной платы, стипендий и другие выплаты, не использованные в течение пяти рабочих дней, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также вся денежная наличность, превышающая установленный лимит, должны быть сданы в банк. При этом уполномоченный представитель организации, заполняя объявление на взнос наличными, указывает источник образования вносимых средств. В банке ему выдается квитанция

на принятые суммы, которая является основанием для составления расходного кассового ордера.

Кассовые операции ведутся в кассе кассовым или иным работником, определенным руководителем организации, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом из числа своих работников (кассир), с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у организации, индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира. Кассовые операции могут проводиться руководителем организации.

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель могут вести кассовые операции с применением программно-технических средств.

2.2. Обеспечение сохранности денежных средств

Руководитель организации создает условия, необходимые для обеспечения сохранности денежных средств в кассе, а также при доставке их из банка и при сдаче в банк. В настоящее время нет единых рекомендаций по обеспечению сохранности денежных средств и требований к техническому укреплению и оборудованию сигнализацией помещений касс предприятия. Руководство организации несет ответственность, если по его вине не были созданы условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке.

Для касс может выделяться отдельное помещение и сейфы, которые по окончании работы кассир закрывает ключом и опечатывает. Ключи и печать хранятся у кассира, а дубликат ключей в опечатанных кассиром пакетах у руководителя. Не разрешается хранить в кассе наличные деньги и другие ценности, не принадлежащие организации, и входить в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе.

2.3. Документальное оформление движения наличных денежных средств

Кассовые операции оформляются приходными кассовыми ордерами, расходными кассовыми ордерами. Индивидуальные предприниматели кассовые документы могут не оформлять.

Кассовые документы могут составляться главным бухгалтером, бухгалтером или иным должностным лицом (в т. ч. кассиром),

физическим лицом, с которыми заключены договоры об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, руководителем организации в случае отсутствия главного бухгалтера и бухгалтера.

Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии – руководителем, а также кассиром. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

Кассир снабжается печатью (штампом), содержащей (содержащим) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции, а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем образцы подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы, не оформляются.

Форма № 0310001 «Приходный кассовый ордер» – оформляется при поступлении денежных средств в кассу. Выписывается работником бухгалтерии, подписывается главным бухгалтером, после получения денег погашается штампом «получено» и заверяется печатью. Приходный кассовый ордер состоит из двух частей: из ордера и квитанции. Квитанция отрывается и выдается на руки лицу, внесшему деньги, или прикладывается к выписке банка, в случае поступления наличности из банка.

В соответствии с п. 5.2 Указания № 3210-У приходный кассовый ордер может оформляться по окончании проведения кассовых операций на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности, приравненных к кассовому чеку, иных документов, предусмотренных Федеральным законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт», на общую сумму принятых наличных денег. Исключение составляют суммы наличных денег, принятых при осуществлении деятельности платежного агента, банковского платежного агента (субагента), на прием которых оформляется отдельный приходный кассовый ордер.

Таким образом, с 01.06.2014 г. организациям и индивидуальным предпринимателям предоставлено право оформлять приходный кассовый ордер по окончании проведения кассовых операций

на общую сумму принятых наличных денег не только на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, но и на основании корешков бланков строгой отчетности, приравненных к кассовому чеку, и иных документов, предусмотренных Федеральным законом № 54-ФЗ.

Форма № 0310002 «Расходный кассовый ордер» – оформляется при выдаче наличных денег из кассы предприятия, подписывается руководителем предприятия, главным бухгалтером, кассиром и лицом, получающим денежные средства, с указанием его паспортных данных. При выдаче денег из кассы погашается штампом «оплачено».

Требования к оформлению кассовых ордеров

Кассовый ордер должен быть заполнен четко по всем реквизитам. Указывается основание для заполнения ордера, перечисляются документы, прикладываемые к кассовому ордеру. Исправления не допускаются, если допущена ошибка, документ оформляется заново, испорченный уничтожается.

Форма № 0310003 «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов» – в нем отражаются все приходные и расходные кассовые документы, записи ведутся в хронологическом порядке, отдельно регистрируются приходные и расходные документы.

Форма № 0310004 «Кассовая книга» – ведется по движению наличных денег по каждому предприятию в одном экземпляре. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована. Общее количество пронумерованных листов заверяется подписями руководителя, главного бухгалтера и заверяется печатью. Записи ведутся через копировальную бумагу в двух экземплярах. Первый остается в кассовой книге, а второй, заполненный через копировальную бумагу, является отрывным и называется «Отчет кассира». Оба листа имеют один и тот же номер, к отчету кассира подшиваются все первичные документы, послужившие основанием для заполнения кассовой книги. Подчистки и неоговоренные исправления не допускаются. Исправления заверяются подписями главного бухгалтера и кассира.

Форма № 0310005 «Книга учета принятых и выданных кассиром денежных документов» – заполняется на основании приходных и расходных ордеров по движению денежных документов, находя-

щихся в кассе предприятия (оплаченные путевки в санатории, дома отдыха и др.). При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств старшим кассиром с указанием сумм передаваемых наличных денег. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира.

В настоящее время, согласно Письму ФНС РФ от 09.07.2014 г. № ЕД-4-2/13338 «О порядке ведения кассовых операций и осуществлении наличных расчетов», индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками, применяющими патентную систему налогообложения, индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, имеют право не оформлять кассовые документы, а также не вести кассовую книгу.

При этом обязанность соблюдения порядка ведения кассовых операций, в части оформления кассовых документов и ведения кассовой книги, для субъектов малого предпринимательства сохраняется.

2.4. Синтетический и аналитический учет кассовых операций

Для учета кассовых операций предусмотрен счет 50 «Касса». По дебету 50 счета «Касса» отражают хозяйственные операции по поступлению наличных денег в кассу с кредита разных счетов, в зависимости от вида поступления. По кредиту 50 счета «Касса» отражаются операции по выбытию наличных денег из кассы в дебет разных счетов, в зависимости от направления средств. По дебету счета 50 «Касса» заполняется ведомость № 1, по кредиту – журнал-ордер № 1.

К счету 50 «Касса» могут открываться следующие субсчета:

50.1 «Касса организации», на нем учитывают денежные средства, находящиеся в кассе организации. Если организация работает

с наличной иностранной валютой, открывается субсчет второго порядка:

50.1.1 «Касса организации в рублях»;

50.1.2 «Касса в иностранной валюте».

50.2 «Операционная касса», на нем учитывается наличие и движение денежных средств в кассах отделений связи, вокзалов, в билетных и багажных кассах пристаней и портов, в кассах остановочных пунктов, речных переправ, товарных контор и эксплуатационных участков. Данный субсчет открывается при необходимости.

50.3 «Денежные документы», на нем учитываются находящиеся в кассе организации оплаченные путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты, почтовые марки, государственные пошлины и другие денежные документы.

По окончании месяца путем сопоставления итогов оборотов по дебету и кредиту *счета 50 «Касса»* выводится сальдо наличных денег на конец месяца. Его сверяют с остатком в кассовой книге.

Аналитический учет кассовых операций ведется в кассовой книге организации.

2.5. Ревизия кассы

В соответствии с Указанием ЦБ РФ № 3210-У порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются организацией, индивидуальным предпринимателем самостоятельно.

Такая проверка предусматривает внезапную ревизию кассы с полным полистным пересчетом денег и других ценностей. Проверку проводит инвентаризационная комиссия, назначенная приказом руководителя. Комиссия может быть постоянно действующей или рабочей. Результаты инвентаризации оформляются актом формы ИНВ-15 «Акт инвентаризации наличных денежных средств», где сопоставляются остатки кассовой наличности с данными бухучета и определяется результат инвентаризации. Акт составляется в двух экземплярах, первый остается у кассира, второй у руководителя организации. Акт подписывается всеми членами комиссии.

При недостатке или излишках кассир пишет объяснительную записку и в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-50 «Касса» К-91.1 «Прочие доходы» – выявленные излишки принимаются к бухгалтерскому учету с отнесением их стоимости в состав прочих доходов предприятия;

Д-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-50** «Касса» – недостача денег в кассе подлежит взысканию с материально-ответственного лица, т. е. с кассира, и предварительно списывается на счет недостач;

Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» **К-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – затем выявленная недостача списывается на виновное лицо;

Д-70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-73.2** «Расчеты с персоналом по возмещению материального ущерба» – погашена недостача виновным лицом;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба», **94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» – в случаях, если суд отказал о взыскании ущерба с виновного лица или оно не установлено, сумма недостачи списывается на финансовый результат предприятия в составе прочих расходов.

2.6. Особенности учета операций с наличной валютой

Операции с иностранной валютой по расчетам с юридическими и физическими лицами за выполненные работы и оказанные услуги запрещены законодательством. Однако могут встречаться операции с наличной валютой при командировках работников предприятия за границу. В этом случае к счету **50.1** «Касса организации» открывается субсчет второго порядка 2. Поступление и выдача наличной валюты оформляется приходными и расходными кассовыми ордерами обычным порядком. Ордера выписываются в валюте платежа, в кассовой книге делают записи, как в валюте платежа, так и в рублях по курсу Центрального банка РФ. При командировании работников предприятия за границу наличная валюта, полученная с текущего валютного счета **Д-50.1.2** «Касса организации в валюте» **К-52** «Валютные счета», выдается в подотчет **Д-71.2** «Расчеты с подотчетными лицами» **К-50.1.2** «Касса организации в валюте».

При совершении текущих валютных операций в результате изменения курса иностранной валюты возникают курсовые разницы, которые относят в состав прочих доходов или расходов предприятия:

Д-50.1.2 «Касса организации в валюте» **К-91.1** «Прочие доходы» – на сумму положительной курсовой разницы;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-50.1.2 «Касса организации в валюте» – на сумму отрицательной курсовой разницы.

Под суммой курсовой разницы понимают разность курса рубля по отношению к иностранной валюте на последнее число отчетного периода и на дату совершения хозяйственной операции, т. е. курсовые разницы возникают в связи с изменением официального курса иностранной валюты за период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчетов по ней.

2.7. Учет денежных документов

Денежные документы учитываются на одноименном *субсчете 50.3 «Денежные документы»*. В кассе организации могут храниться не только наличные денежные средства, но и ценные бумаги, а также денежные документы. По *дебету счета 50.3 «Денежные документы»* отражается остаток денежных документов в кассе предприятия на начало и конец отчетного периода, поступление в кассу денежных документов. По *кредиту счета 50.3 «Денежные документы»* отражается выбытие денежных документов.

Денежные документы должны храниться в кассе предприятия, их движение оформляется приходными и расходными кассовыми ордерами, которые затем фиксируются в книге по учету движения денежных документов по форме № 0310005.

Денежные документы учитываются по номинальной стоимости. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам, а синтетический учет ведется на *счете 50.3 «Денежные документы»*. Бухгалтерской записью **Д-50.3 «Денежные документы» К-50.1 «Касса организации»** отражаются путевки в санатории и дома отдыха, оплаченные наличными средствами.

При выдаче путевок работникам бесплатно или с частичной оплатой стоимости делают бухгалтерские записи:

Д-50.1 «Касса организации» К-50.3 «Денежные документы» – на сумму частичного платежа;

Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-50.3 «Денежные документы» – на сумму, отнесенную на счет организации.

При приобретении почтовых марок и проездных билетов делается бухгалтерская запись **Д-50.3 «Денежные документы» К-50.1 «Касса организации», 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

В дальнейшем их стоимость списывается по мере расходования и относится на издержки предприятия Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» К-50.3 «Денежные документы» или на счет нераспределенной прибыли Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-50.3 «Денежные документы» – в зависимости от характера расходов.

Бланки строгой отчетности, находящиеся в кассе предприятия, должны учитываться за балансом на счете 006 «Бланки строгой отчетности», к ним относятся бланки трудовых книжек, дипломов, аттестатов и т. п.

В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 07.10.2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» расчеты наличными деньгами в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, производятся в размере, не превышающем 100 тыс. р. Наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются без ограничения суммы.

2.8. Корреспонденция счетов по счету 50 «Касса»

Основная корреспонденция счетов по счету 50 «Касса» представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Получены наличные средства в кассу с расчетного счета по чеку	50.1	51
2. Получены в кассу наличные средства от покупателя за проданные товары и продукцию	50.1	62
3. Возвращены в кассу не используемые подотчетные суммы	50.1	71
4. Получено в кассу от работников:		
а) за причиненный моральный ущерб	50.1	73.2
б) погашение долга за товары, приобретенные в кредит	50.1	73.1
5. Получено в кассу от разных дебиторов	50.1	76
6. Внесены наличные деньги на расчетный счет по объявлению на взнос наличными	51	50.1
7. Оплачено поставщикам наличными	60	50.1
8. Выдана из кассы зарплата работникам	70	50.1
9. Выдано из кассы в подотчет работникам предприятия	71	50.1
10. Выданы из кассы займы работникам предприятия	73.1	50.1

3. Учет операций по расчетному счету

3.1. Порядок открытия расчетного счета

В процессе хозяйственной деятельности между организациями возникают различные расчетно-денежные отношения в связи с поставкой материалов, оплатой услуг, продажей готовой продукции, выполнением финансовых обязательств: платежи в бюджет, в государственные внебюджетные фонды, погашение банковских кредитов и т. п.

Указанные расчеты осуществляются в безналичном порядке, т. е. путем перечисления средств через учреждения банка со счета плательщика на счет получателя. Банк контролирует операции, совершаемые на расчетном счете, проверяет расчетно-кассовую дисциплину, лимит расчетов наличными, кассовый лимит и др. Для открытия расчетного счета предприятие предоставляет в учреждение банка следующие документы:

- 1) заявление на открытие расчетного счета;
- 2) копии устава, учредительного договора, заверенные нотариально;
- 3) справку из налоговой инспекции о регистрации предприятия в качестве налогоплательщика (свидетельство о постановке на учет в налоговой инспекции);
- 4) справку о регистрации в качестве плательщика страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования);
- 5) документ, удостоверяющий полномочия руководителя предприятия (выписка из протокола собрания учредителей либо решение единственного учредителя);
- 6) копию приказа о назначении главного бухгалтера;
- 7) карточку с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера и оттиском печати организации, заверенную нотариально;
- 8) выписку из ЕГРЮЛ (единый государственный реестр юридических лиц).

Согласно Налоговому кодексу РФ банки обязаны в установленный срок сообщить налоговому органу сведения об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпри-

нимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества. Несообщение данных сведений влечет взимание штрафа в размере 40 тыс. р.

Открытому расчетному счету присваивается номер в соответствии с банковским планом счетов, который указывается во всех документах, в которых отражается движение средств на расчетном счете. Порядок совершения и оформления операций на расчетном счете регулируется действующим законодательством, а также правилами, инструкциями и положениями ЦБ РФ. Право подписи на банковских документах принадлежит руководителю организации и главному бухгалтеру либо их заместителям.

Предприятие может открыть несколько расчетных счетов в различных банках, могут открываться расчетные счета филиалам и представительствам по месту нахождения.

Списание средств с расчетного счета организации производится в порядке календарной очередности поступления расчетно-платежных документов. Существуют определенные приоритеты: в первую очередь списываются денежные средства по исполнительным документам, затем по платежным документам на перечисление платежей в бюджет и в государственные внебюджетные фонды, затем перечисляются средства на оплату труда работникам предприятия и т. д. (всего 6 групп очередности).

3.2. Документальное оформление операций по расчетному счету

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца расчетного счета или по его распоряжению. Поэтому взаимоотношения между организацией и банком строятся на основании договора, в котором фиксируются перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги, сроки обработки платежных документов, условия размещения средств, права, обязанности и ответственность сторон и др.

Списание денежных средств с расчетного счета может производиться только по распоряжению клиента. Без его согласия списание делается по решению суда или в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом. Возможно беспорное списание со счета (инкассо) налоговыми ор-

ганами сумм недоимок и пеней по налогам и сборам, а также таможенными органами – сумм платежей и пеней.

Списание средств с расчетного счета организации производится в порядке календарной очередности поступления расчетно-платежных документов. Но существуют некоторые приоритеты: в первую очередь списываются денежные средства по исполнительным документам, затем производится списание по платежным документам на перечисления платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды, после этого перечисляются средства для расчетов по оплате труда и по другим денежным требованиям.

Движение средств на расчетном счете оформляется банковскими платежными документами:

- 1) объявление на взнос наличными;
- 2) платежные поручения;
- 3) инкассовые поручения;
- 4) платежные требования;
- 5) платежные ордера;
- 6) банковские ордера;
- 7) чеки;
- 8) аккредитивы;
- 9) банковские пластиковые карточки.

Объявлением на взнос наличными оформляется сдача наличных денег в кассу банка. Банк в подтверждение приема денег выдает клиенту квитанцию.

В объявлении на взнос наличными в реквизите (поле) «От кого» допускается проставление дополнительной информации, например наименование подразделения организации.

В случае если вносителем, получателем наличных денег, наличной иностранной валюты, драгоценного металла предъявляется доверенность, в реквизитах (полях) «Источник поступления» объявления на взнос наличными могут указываться слова «По доверенности», дата выдачи и номер (при наличии) доверенности.

При оформлении документов реквизиты (поля), значения которых не проставляются, остаются незаполненными.

При расчетах **платежными поручениями** банк плательщика обязуется осуществить перевод денежных средств по банковскому счету плательщика получателю средств, указанному в распоряжении плательщика. Платежное поручение исполняется банком в

срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Платежными поручениями могут производиться:

а) перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;

б) перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;

в) перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;

г) перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежное поручение составляется, принимается к исполнению и исполняется как в электронном виде, так и на бумажном носителе. Платежное поручение действительно для представления в банк в течение 10 календарных дней со дня, следующего за днем его составления.

Если плательщиком является банк, перевод денежных средств на банковский счет клиента – получателя средств может осуществляться банком на основании составляемого им *банковского ордера*.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке. Инкассовые поручения применяются:

а) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в т. ч. для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

б) для взыскания по исполнительным документам;

в) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется, предъявляется, принимается к исполнению и исполняется как в электронном виде, так и на бумажном носителе.

Применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при наличии у получателя средств права предъяв-

лять распоряжение к банковскому счету плательщика, предусмотренного законом или договором между плательщиком и банком плательщика. В случае если право получателя средств предъявлять распоряжение к банковскому счету плательщика предусмотрено законом, применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при представлении плательщиком и (или) получателем средств в банк плательщика сведений о получателе средств, имеющем право предъявлять инкассовые поручения к банковскому счету плательщика, об обязательстве плательщика и основном договоре. В случае если право получателя средств предъявлять распоряжение к банковскому счету плательщика предусмотрено договором между плательщиком и банком плательщика, применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при представлении плательщиком в банк плательщика сведений о получателе средств, имеющем право предъявлять инкассовые поручения к банковскому счету плательщика, об обязательстве плательщика и основном договоре.

Если получателем средств является банк плательщика, условие о списании денежных средств с банковского счета плательщика может быть предусмотрено договором банковского счета и (или) иным договором между банком плательщика и плательщиком. Если получателем средств является банк плательщика, списание денежных средств с банковского счета клиента-плательщика может осуществляться банком в соответствии с договором банковского счета на основании составляемого банком банковского ордера.

В целях исполнения распоряжения взыскателя средств, не являющегося инкассовым поручением, предъявленного непосредственно в банк плательщика, указанный банк составляет инкассовое поручение.

Инкассовое поручение взыскателя средств может быть предъявлено в банк плательщика через банк получателя средств. Инкассовое поручение, предъявляемое через банк получателя средств, действительно для представления в банк получателя средств в течение 10 календарных дней со дня, следующего за днем его составления. Банк получателя средств, принявший инкассовое поручение в целях взыскания денежных средств, обязан направить инкассовое поручение в банк плательщика не позднее рабочего дня, следующего за днем его приема.

Платежное требование представляет собой расчетный документ, содержащий требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные работы, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- а) установленных законодательством;
- б) предусмотренных сторонами по основному договору при условии представления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Платежное требование составляется, предъявляется, принимается к исполнению и исполняется в электронном виде, на бумажном носителе.

Платежное требование может быть предъявлено в банк плательщика через банк получателя средств. Платежное требование, предъявляемое через банк получателя средств, действительно для представления в банк получателя средств в течение 10 календарных дней со дня, следующего за днем его составления.

Частичное исполнение распоряжений плательщиков, получателей средств, включая распоряжения, по которым дан частичный акцепт плательщика, взыскателей средств осуществляется банком в случаях, предусмотренных законодательством или договором, **платежным ордером** в электронном виде или на бумажном носителе.

Платежный ордер, составляемый банком в целях частичного исполнения распоряжения получателя средств, по которому получен частичный акцепт плательщика, при недостаточности денежных средств на банковском счете плательщика помещается в очередь не исполненных в срок распоряжений.

При ведении в электронном виде очереди не исполненных в срок распоряжений банк обеспечивает возможность предоставления информации о частичном исполнении распоряжения (дате и

номере платежного ордера, порядковом номере и сумме частичного исполнения, неисполненной сумме, информации об уполномоченном лице банка, которым осуществлялось частичное исполнение).

Чек используется организацией для получения наличных денег с расчетного счета; он выписывается в одном экземпляре на имя кассира или другого лица, которому доверяется получение денег. В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору. Аккредитив предназначен для расчетов только с одним поставщиком. Одновременно может быть открыто несколько аккредитивов.

В случае открытия *покрытого (депонированного) аккредитива* банк-эмитент при его открытии обязан перечислить сумму аккредитива (покрытие) за счет плательщика либо предоставленного ему кредита в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия обязательства банка-эмитента.

В случае открытия *непокрытого (гарантированного) аккредитива* исполняющему банку предоставляется право списывать всю сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента.

В настоящее время широкое распространение получили расчеты с использованием банковских корпоративных карт, пластиковых карт. **Банковская пластиковая карта** – персонифицированное платежное средство, предназначенное для оплаты товаров, работ или услуг, а также получения наличных денег в банковских учреждениях и банкоматах.

3.3. Бухгалтерская обработка выписок банка

О всех изменениях на расчетном счете банк извещает клиента выписками из расчетного счета, обязательными реквизитами которых являются:

- номер счета клиента;
- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;
- суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета;
- остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

К банковской выписке прилагаются оправдательные документы, подтверждающие правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет.

Выписка банка понимается наоборот, т. е. остатки средств на расчетном счете предприятия в выписке отражаются по кредиту, зачисление средств на расчетный счет отражается по кредиту, а списание средств по дебету. Бухгалтер, обрабатывая выписку банка, должен помнить это и составлять правильную корреспонденцию счетов. Бухгалтер, проверяя выписку банка, устанавливает соответствие между указанными в ней суммами и приложенными оправдательными документами. Приложенные документы нумеруются, бухгалтер, проверяя выписку, проставляет корреспонденцию счетов и порядковые номера оправдательных документов.

Если при проверке банковской выписки организации будет обнаружено, что с расчетного счета ошибочно списаны денежные средства, то об этом необходимо немедленно сообщить в операционный отдел.

Пока причины ошибки не выяснены, спорная сумма отражается бухгалтерскими записями **Д-76.2 «Расчеты по претензиям» К-51 «Расчетные счета»**.

Если на расчетные счета были ошибочно зачислены денежные средства, предназначенные не данной организации, делается следующая запись на бухгалтерских счетах **Д-51 «Расчетные счета» К-76.2 «Расчеты по претензиям»**.

Синтетический учет операций по расчетному счету ведется на *счете 51 «Расчетные счета»*. По дебету *счета 51 «Расчетные счета»* отражается поступление средств на расчетный счет и заполняется ведомость № 2; по кредиту – списание средств с расчетного счета и заполняется журнал-ордер № 2. Ведомость и журнал-ордер заполняются на основании выписок банка. Аналитический учет по *счету 51 «Расчетные счета»* ведется отдельно по каждому открытому расчетному счету.

3.4. Корреспонденция счетов по счету 51 «Расчетные счета»

Основная корреспонденция счетов по *счету 51 «Расчетные счета»* представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Внесены наличные средства на расчетный счет по объявлению на взнос наличными	51	50.1
2. Зачислены на расчетный счет платежи от покупателей и заказчиков	51	62
3. Зачислены платежи от разных дебиторов	51	76
4. Зачислены взносы учредителей в уставный капитал предприятия	51	75.1
5. Ошибочно зачислены средства на расчетный счет	51	76.2
6. Получено в кассу с расчетного счета наличными по чеку	50.1	51
7. Перечислены платежи поставщикам и подрядчикам	60	51
8. Перечислены средства разным кредиторам	76	51
9. Перечислена зарплата на лицевые счета работников	70	51
10. Перечислено в бюджет и внебюджетные фонды:		
а) налоги	68	51
б) страховые взносы	69	51

4. Учет операций на прочих счетах в банках и переводов в пути

4.1. Организация учета денежных средств на прочих счетах в банках

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитываются денежные средства в аккредитивах, чековых книжках, на депозитных счетах и другие денежные средства. Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств как в рублях, так и в иностранной валюте, находящихся на территории РФ и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах, кроме векселей на текущих, особых и иных специальных счетах, о движении средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут открываться следующие субсчета:

55.1 «Аккредитивы»;

55.2 «Чековые книжки»;

55.3 «Депозитные счета» и другие субсчета при необходимости.

По дебету счета 55 «Специальные счета в банках» отражается поступление средств на специальные счета и заполняется ведомость № 3. По кредиту 55 «Специальные счета в банках» счета отражается списание средств со специальных счетов и заполняется

журнал-ордер № 3. Ведомость и журнал-ордер № 3 заполняются на основании выписок банка из специальных счетов в банке.

4.2. Учет аккредитивов

Аккредитив – условное денежное обязательство банка, выдаваемое по поручению клиента, по которому банк может произвести платеж поставщику при условии предъявления им документов и выполнении других условий, предусмотренных договором.

Для открытия аккредитива предприятию покупатель подает в обслуживающий банк заявление на аккредитив, где указывает дату, номер, банковские реквизиты поставщика и покупателя, срок действия договора, сумму и другие необходимые реквизиты.

Движение средств, находящихся в аккредитивах, учитывается на счете *55.1 «Аккредитивы»*:

Д-55.1 «Аккредитивы» **К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** – отражается открытие аккредитива;

Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-55.1 «Аккредитивы»** – принятые на учет средства в аккредитивах списываются по мере их использования согласно выпискам банка;

Д-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» **К-55.1 «Аккредитивы»** – неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются на тот счет, с которого они были открыты.

Аналитический учет по счету *55.1 «Аккредитивы»* ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

4.3. Учет расчетных чеков

Чек – документ установленной формы, содержащий письменное поручение чекодателя (покупателя) плательщику (банку) произвести платеж чекодержателю (поставщику) указанной в чеке денежной суммы.

Образец чека утверждается ЦБ РФ и включает в себя:

- 1) наименование «чек», включенное в текст документа;
- 2) поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- 3) наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- 4) указание валюты платежа;

- 5) указание даты и места составления чека;
- б) подпись лица, выписавшего чек, – чекодателя.

Отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека. Чек, не содержащий указание места его составления, рассматривается как подписанный в месте нахождения чекодателя.

Чек может быть именованным и предъявительским. **Именной чек** – чек, выписанный в пользу определенного лица (чекодержателя). Законодательством запрещается передача именных чеков другим лицам за исключением случаев обращения взыскания на имущество чекодержателя. **Предъявительский чек** – чек, оплата которого происходит его предъявителю, такой чек может быть передан новому владельцу.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств, находящихся в чековых книжках, отражается на *счете 55.2 «Чековые книжки»*:

Д-55.2 «Чековые книжки» К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – депонированы средства на специальном чековом счете при выдаче чекодателю чековой книжки;

Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-55.2 «Чековые книжки» – суммы по полученным в банке чековым книжкам списываются по мере оплаты чеков согласно выпискам банка;

Д-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» К-55.2 «Чековые книжки» – отражены суммы неиспользованных чеков при закрытии специального чекового счета.

Аналитический учет по *счету 55.2 «Чековые книжки»* ведется по каждой полученной чековой книжке, и к этому субсчету рекомендуется открыть следующие аналитические позиции:

- 1) неиспользованные чеки;
- 2) выданные чеки;
- 3) аннулированные чеки.

4.4. Учет депозитных счетов и прочих счетов в банке

Движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады, отражается на *счете 55.3 «Депозитные счета»*:

Д-55.3 «Депозитные счета» К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – перечислены денежные средства во вклады;

Д-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» К-55.3 «Де-

позитные счета» – делают обратную запись при возврате банком суммы вкладов;

Д-55.3 «Депозитные счета» К-91.1 «Прочие доходы» – проценты, начисляемые по вкладам, учитываются в составе прочих доходов организации.

Аналитический учет по *счету 55.3 «Депозитные счета»* ведется по каждому вкладу. На отдельных субсчетах, открытых к *счету 55 «Специальные счета в банках»*, учитывается движение средств целевого финансирования, обособленно хранящихся в банке. При поступлении бюджетных средств на финансирование капитальных вложений и другие расходы оформляется бухгалтерская запись **Д-55.4 «Средства целевого финансирования» К-86 «Целевое финансирование»**.

Филиалы, представительства и другие структурные подразделения организации выделены на самостоятельный баланс, которым банком открываются текущие счета для осуществления текущих расходов (оплата труда, командировочные и др.).

В связи с распространением расчетов с использованием пластиковых корпоративных карт их учет ведется также на *счете 55 «Специальные счета в банках»*.

Банковская пластиковая карта – персонифицированное платежное средство, предназначенное для оплаты товаров, работ, услуг, а также для получения наличных денежных средств в банкоматах и в учреждениях банков.

Корпоративные банковские карты бывают двух видов:

1) **расчетная (дебетовая)** – банковская карта, использование которой позволяет держателю, уполномоченному организацией, распоряжаться денежными средствами со счета организации в пределах расходного лимита, установленного договором между банком и клиентом;

2) **кредитная карта** – банковская карта, которая позволяет ее держателю осуществлять операции в размере предоставленной банком кредитной линии, т. е. заемные средства.

Для перечисления средств с расчетного счета на специальный карточный счет организация подает в обслуживающий банк платежное поручение на перевод средств.

В бухгалтерском учете средства, перечисленные на специальный карточный счет, учитываются на *счете 55.5 «Специальный*

карточный счет». Все записи по нему производят на основании выписок банка из специального карточного счета. По дебету этого субсчета отражаются суммы, поступившие на специальный карточный счет, по кредиту – суммы, списанные в оплату расходов, произведенных по карте, и суммы комиссионных, уплачиваемых банку за обслуживание.

Сальдо по данному субсчету отражает остаток средств, не использованных по карте на конец месяца.

Сотрудник, которому выдали карту, приобретает возможность покупать материальные ценности и услуги с оплатой через карту. При проведении операций с пластиковыми картами необходимо составлять документы на бумажных носителях, предусмотренные правилами банка и договором между участниками расчетов. При выдаче работнику в подотчет пластиковой карты составляется бухгалтерская запись **Д-71** «*Расчеты с подотчетными лицами*» **К-55.5** «*Специальный карточный счет*».

После предоставления и утверждения авансового отчета подотчетным лицом о произведенных расходах составляется бухгалтерская запись **Д-10** «*Материалы*», **26** «*Общехозяйственные расходы*», **44** «*Расходы на продажу*» **К-71** «*Расчеты с подотчетными лицами*».

4.5. Учет денежных средств в пути

К денежным средствам в пути относится выручка предприятия, полученная в кассу от покупателей за реализованную продукцию, работы, услуги, внесенная в отделение банка или переданная инкассатору банка для зачисления на расчетный счет.

Сумма наличности отражается в учете на основании квитанции на сдачу наличности в банк или копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассатору, при этом составляется запись **Д-57** «*Переводы в пути*» **К-50.1** «*Касса организации*».

Суммы, числящиеся в пути, зачисляются на расчетный счет предприятия **Д-51** «*Расчетные счета*» **К-57** «*Переводы в пути*».

Счет 57 «Переводы в пути» также используется торговыми организациями при расчетах с покупателями с использованием пластиковых карт:

Д-57 «*Переводы в пути*» **К-90.1** «*Выручка*» отражена выручка от продажи;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-57 «Переводы в пути» – списана комиссия банку;

Д-51 «Расчетные счета» К-57 «Переводы в пути» – сумма остатка зачислена на расчетный счет.

5. Особенности учета операций на валютных счетах

5.1. Режим валютных счетов предприятия

В соответствии с законом «О валютном регулировании и валютном контроле» определены основные субъекты и операции, связанные с движением валютных средств. Субъектами валютных операций являются резиденты и нерезиденты.

Резиденты:

1) физические лица, имеющие постоянное место жительства в РФ, в т. ч. временно находящиеся за пределами РФ;

2) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ с местом нахождения на территории РФ;

3) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в РФ;

4) дипломатические и иные представительства РФ, находящиеся за пределами РФ.

Нерезиденты:

1) физические лица, имеющие постоянное место жительства за пределами РФ, в т. ч. временно находящиеся в РФ;

2) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств с местом нахождения на территории РФ;

3) предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств с местонахождением за пределами РФ;

4) находящиеся в РФ иностранные дипломатические и иные официальные представительства, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Валютные операции – это операции, связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в т. ч. операции, связанные с использованием в качестве средств платежа

иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте:

- это ввоз и пересылка в РФ, а также вывоз и пересылка из РФ валютных ценностей;

- это осуществление международных денежных переводов;

- это расчеты между резидентами и нерезидентами в валюте РФ.

Операции с иностранной валютой подразделяются на текущие валютные операции и валютные операции, связанные с движением капитала.

Текущие валютные операции:

1) переводы в РФ и из РФ иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности, а также для осуществления расчетов, связанных с кредитованием экспортных и импортных операций на срок не более 90 дней;

2) получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

3) переводы в РФ и из РФ процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

4) переводы неторгового характера в РФ и из РФ, включающие переводы зарплаты, стипендий, пенсий, алиментов, государственных пособий, доплат, компенсаций.

Валютные операции, связанные с движением капитала:

1) прямые инвестиции, т. е. вложения в уставный капитал предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении предприятием;

2) портфельные инвестиции, т. е. приобретение ценных бумаг;

3) переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и недра, относимые по законодательству страны его местонахождения к недвижимому имуществу, а также в оплату и иных прав на недвижимость;

4) предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров, работ, услуг и результатов интеллектуальной деятельности;

5) предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней.

Текущие валютные операции считаются операциями без ограничения, а операции, связанные с движением капитала, являются операциями с ограничением. Существующее ограничение заключается в установлении следующих требований:

1) резервирование сумм при расчетах между резидентами и нерезидентами на отдельный счет в уполномоченном банке в валюте РФ;

2) использование специальных счетов резидентами.

В соответствии с Инструкцией ЦБ РФ № 111-И, если организация зарегистрирована как участник внешнеэкономических операций, уполномоченный банк открывает ему валютный счет. На основании договора банковского счета может открываться: традиционный валютный счет и текущий валютный счет. Для учета операций в иностранной валюте применяется активный синтетический *счет 52 «Валютные счета»*. По *дебету 52 «Валютные счета»* отражается поступление валюты на валютный счет и заполняется ведомость № 2/1. По *кредиту 52 «Валютные счета»* отражается списание средств с расчетного счета и заполняется журнал-ордер № 2/1.

Как правило, первый субсчет к *счету 52 «Валютные счета»* называется «Транзитный валютный счет». На транзитный валютный счет поступления в иностранной валюте зачисляются в полном объеме, согласно Инструкции № 111-И, за исключением:

- денежных средств, поступивших с одного текущего валютного счета резидента на другой текущий валютный счет, открытые в одном уполномоченном банке;

- денежных средств, поступивших от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента, по заключаемым между ними договорам;

- денежных средств, поступивших с текущего валютного счета одного резидента на текущий валютный счет другого резидента, открытых в одном уполномоченном банке.

С транзитного валютного счета денежные средства списываются:

а) для оплаты расходов и иных платежей, указанных в законе № 173-ФЗ;

б) для зачисления на текущий валютный счет резидента, открытый в этом или другом уполномоченном банке с предварительным зачислением на транзитный валютный счет;

в) для возврата ошибочно поступивших в пользу резидента денежных средств;

г) для зачисления поступления иностранной валюты, не подлежащей зачислению на текущий валютный счет резидента в соответствии с нормативными актами ЦБ РФ.

Для учета операций по текущему валютному счету применяется счет 52.2 «Текущий валютный счет». По текущему валютному счету отражаются следующие операции:

- суммы, перечисленные с транзитного валютного счета;
- поступление от резидентов;
- возврат наличной иностранной валюты;
- переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с законодательством;
- продажа иностранной валюты;
- перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет за границей;
- снятие наличной иностранной валюты на командировочные расходы.

Для открытия валютного счета организация предоставляет в банк документы такие же, как для открытия расчетного счета, и копию документа участника внешнеэкономических операций. Между предприятием и обслуживающим банком заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание. Основным первичным документом, на основании которого зачисляется и снимается валюта с валютного счета, является заявление на перевод. О всех произведенных операциях по валютному счету банк сообщает предприятию в выписке из валютного счета. За открытие валютного счета и совершаемые на нем операции банк взимает комиссионные вознаграждения в валюте. Ежеквартально банк начисляет предприятию проценты по остатку на валютном счете. Расходы по обслуживанию валютного счета относятся на прочие расходы Д-52 «Валютные счета» К-91.1 «Прочие доходы».

Записи операций по валютному счету ведут в валюте платежа, а также в рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату поступления, списания средств с валютного счета. Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется иностранной валюте, а синтетический учет ведется в рублях.

5.2. Корреспонденция счетов по счету 52 «Валютные счета»

Основная корреспонденция счетов по счету 52 «Валютные счета» представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Зачислены платежи от иностранных покупателей	52	62
2. Зачислены платежи от разных дебиторов	52	76
3. Зачислены кредиты от иностранных банков	52	66, 67
4. Погашены полученные ранее кредиты	66, 67	52
5. Перечислены валютные средства иностранным поставщикам	60	52
6. Перечислены валютные средства разным кредиторам	76	52

5.3. Схемы операций по продаже и покупке валюты

Поступающие в адрес организации средства организация может продать в добровольном порядке на внутреннем валютном рынке. При этом следует руководствоваться Инструкцией ЦБ «Об обязательной продаже валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации».

Основная корреспонденция счетов по продаже валюты представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Зачислена экспортная валютная выручка на валютный счет	52.1	62
2. Списана валюта для продажи	57	52.1
3. Зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент проданной валюты	51	91.1
4. Списана себестоимость проданной валюты	91.2	57
5. Оставшаяся часть валюты зачислена на текущий валютный счет	52.2	52.1
6. Списано банку за услуги по продаже валюты	76	51
7. Отражены расходы по комиссионному вознаграждению банку	91.2	76
8. Выявлен финансовый результат от продажи валюты:		
а) прибыль	91.9	99
б) убыток	99	91.9

Основная корреспонденция счетов по покупке валюты представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Перечислены банку средства с расчетного счета на покупку валюты	76	51
2. Поступившая валюта зачислена на валютный счет предприятия	52.2	76
3. Списаны комиссионные банку за покупку валюты	76	52.2
4. Сумма комиссионных отнесена на расходы предприятия	91.2	76
5. Выявлен финансовый результат от покупки валюты:		
а) прибыль	76	91.1
б) убыток	91.2	76

Контрольные вопросы по главе 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1. Какими первичными документами оформляется поступление наличных денег в кассу?

2. Какими первичными документами оформляется выдача наличных денег из кассы?

3. Как бухгалтер контролирует ведение кассовых операций?

4. Какие документы необходимы для открытия расчетного счета?

5. Какой документ служит основанием для отражения операций по расчетному счету?

6. Для каких целей используются специальные счета в банках?

7. Какие нормативные документы определяют порядок осуществления наличных и безналичных расчетов в РФ?

8. Какими документами оформляют кассовые операции в бухгалтерском учете?

9. Охарактеризуйте правила открытия расчетных и валютных счетов на территории Российской Федерации.

10. Сколько расчетных счетов может иметь коммерческая организация?

11. Как отражаются в учете кассовые операции в рублях и в валюте?

12. Для чего предназначен счет 55 «Специальные счета в банках»?

13. Как отражаются в учете операции купли-продажи валюты?

14. Охарактеризуйте принципы учета курсовых разниц.

15. Раскройте порядок проведения инвентаризации кассы.

16. В каких формах бухгалтерской (финансовой) отчетности содержится информация, характеризующая движение денежных средств предприятия?

Глава 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Гражданский кодекс РФ, часть 1, утвержден 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н, в ред. от 27.04.2012 г. № 55н.

Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утверждено приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н, в ред. от 18.09.2006 г. № 116н.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

Финансовые вложения – это инвестиции организации в государственные ценные бумаги, в ценные бумаги других эмитентов, предоставленные займы, а также в уставные капиталы других организаций.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) наличие соответствующе оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств и иного имущества, вытекающее из этого права;

2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

3) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо 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 и т. п.).

Существует несколько признаков, по которым можно классифицировать финансовые вложения:

1) по видам:

- вклады в уставные капиталы других организаций, в т. ч. дочерних и зависимых хозяйственных обществ;
- приобретение государственных и муниципальных ценных бумаг;
- приобретение ценных бумаг других организаций, в т. ч. долговых ценных бумаг;
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- вклады по договору простого товарищества (вклад в совместную деятельность);
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;

2) по срокам:

- долгосрочные финансовые вложения, осуществляемые на срок свыше 1 года, отражаются в форме «Бухгалтерский баланс», раздел I «Внеоборотные активы» по строке 1170 «Финансовые вложения»;
- краткосрочные финансовые вложения, осуществляемые на срок менее 1 года, отражаются в форме «Бухгалтерский баланс», раздел II «Оборотные активы» по строке 1240 «Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)»;

3) по связи с уставным капиталом:

- финансовые вложения с целью образования уставного капитала (инвестиционные): покупка акций, вклады в уставные капиталы других организаций в виде паев, покупка инвестиционных сертификатов;
- долговые финансовые вложения: приобретение долговых ценных бумаг (облигации, векселя, депозитные и сберегательные сертификаты), предоставление займов другим организациям и физическим лицам.

Для учета финансовых вложений используется *счет 58 «Финансовые вложения»*. К нему можно открыть следующие субсчета:

58.1 «Паи и акции»;

58.2 «Долговые ценные бумаги»;

58.3 «Предоставленные займы»;

58.4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, является сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС. Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- 1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- 2) суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением;
- 3) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- 4) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых вложений.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями и указанная в учредительных документах.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, является их рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных в обмен на другое имущество, кроме денежных средств, является рыночная стоимость выбывающего в обмен имущества.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством. Для этих целей финансовые вложения делят на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (котируемые);

2) финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, относящиеся к первой группе, должны отражаться в бухгалтерской отчетности на конец года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки. Разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и первоначальной стоимостью финансовых вложений относится на финансовый результат организации в составе прочих доходов **Д-58 «Финансовые вложения» К-91.1 «Прочие доходы»** и расходов **Д-91.2 «Прочие расходы» К-58 «Финансовые вложения»**.

Такую корректировку можно делать ежемесячно или ежеквартально в соответствии с принятой учетной политикой.

Финансовые вложения второй группы отражаются в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. В соответствии с ПБУ 19/02, по финансовым вложениям второй группы в случае существенного снижения их стоимости, т. е. обесценения, организация на конец отчетного года при составлении баланса формирует резерв под обесценение вложений в ценные бумаги. В бухгалтерском учете используется *счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»*:

Д-91.2 «Прочие расходы» К-59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» – при создании резерва на последний день отчетного года;

Д-59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» К-91.1 «Прочие доходы» – в случае продажи или погашения указанных ценных бумаг величина созданного ранее резерва уменьшается или полностью списывается.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их оценка производится по рыночной стоимости. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их оценка может осуществляться одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО).

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия или другая однородная совокупность финансовых вложений. Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Организация ведет аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т. п.).

2. Учет вкладов в уставный капитал других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций отражают на *счете 58.1 «Паи и акции»*. Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде другого имущества:

Д-58.1 «Паи и акции» К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» – при внесении вклада денежными средствами.

При внесении вклада имуществом, отличным от денежных средств, делают бухгалтерские записи:

Д-58.1 «Паи и акции» К-91.1 «Прочие доходы» – на сумму вклада в оценке, согласованной учредителями;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. – на балансовую стоимость переданного имущества.

Разница между балансовой стоимостью переданного имущества и величиной вклада относится на финансовый результат организации в составе сальдо прочих доходов и расходов:

Д-91.9 «Сальдо прочих расходов и доходов» К-99 «Прибыли и убытки», – если величина вклада выше балансовой стоимости имущества;

Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих расходов и доходов», – если величина вклада ниже балансовой стоимости имущества.

Доходы от долевого участия в деятельности других организаций и дивиденды по акциям начисляются в составе прочих доходов за минусом удержанного налога по ставке 9 % у источника выплаты:

Д-76.3 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами по причитающимся дивидендам и другим доходам» **К-91.1** «Прочие доходы» – при начислении дохода;

Д-51 «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-76.3** «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – при получении дохода.

Основные средства могут передаваться в уставный капитал организации без уступки права собственности на правах полного хозяйственного ведения, в этом случае на *счете 58 «Финансовые вложения»* их не отражают, эти основные средства продолжают учитываться на балансе предприятия, на *счете 01 «Основные средства»*, по ним ежемесячно начисляется амортизация, которая относится в состав прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-02** «Амортизация основных средств».

3. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

В соответствии со статьей 143 ГК РФ, к ценным бумагам относятся:

- 1) акция;
- 2) вексель;
- 3) закладная;
- 4) инвестиционный пай паевого инвестиционного фонда;
- 5) коносамент – это документ, удостоверяющий факт принятия груза капитаном судна при внешнеэкономических операциях;
- 6) облигация;
- 7) чек;
- 8) иные ценные бумаги, названные в таком качестве в законе или признанные таковыми в установленном законом порядке.

Для учета финансовых вложений в ценные бумаги используется *счет 58 «Финансовые вложения»* и *субсчета 58.1 «Паи и акции»* и *58.2 «Долговые ценные бумаги»*.

При приобретении ценных бумаг составляются следующие бухгалтерские записи:

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» – перечислены денежные средства продавцу ценных бумаг, посреднической организации, а также за информационные и консультационные услуги;

Д-58 «Финансовые вложения» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – приняты ценные бумаги к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости;

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – выделена сумма НДС в стоимости услуг посреднической организации, а также информационных и консультационных услуг.

Если в отчетном месяце организация не получила документы, подтверждающие права на ценные бумаги, то сумма финансовых вложений в эти ценные бумаги отражается на счете **58** «Финансовые вложения» обособленно на отдельном субсчете «Незаконченные финансовые вложения».

Организации обязаны вести книги учета ценных бумаг. Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть зарегистрированы в книге учета ценных бумаг. Книга учета ценных бумаг имеет следующие реквизиты: наименование эмитента, номинальная стоимость ценной бумаги, покупная стоимость, номер, серия, общее количество, дата покупки и продажи. Книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью, общее количество прошнурованных листов в книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Если ценные бумаги хранятся в депозитарии, то в аналитическом учете указывают реквизиты депозитария. Оплата услуг депозитария отражается в составе прочих расходов:

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – при начислении стоимости услуг;

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-51** «Расчетные счета» – при оплате услуг депозитария.

Дивиденды, начисленные по акциям, принадлежащим предприятию, отражают в составе прочих доходов **Д-76.3** «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» **К-91.1** «Прочие доходы». При фактическом получении дивидендов **Д-51** «Расчетные счета» **К-76.3** «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

Существуют некоторые особенности учета долговых ценных бумаг, таких как облигация и финансовый вексель. Указанные ценные бумаги могут приобретаться по цене ниже номинальной, т. е. с дисконтом, или выше номинальной, а погашаются по номинальной стоимости.

В соответствии с ПБУ 19/02 организациям разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью долговых ценных бумаг равномерно относить на финансовые результаты коммерческой организации в составе прочих доходов или расходов, или на уменьшение (увеличение) расходов некоммерческой организации в течение срока их обращения. В этом случае ежемесячно делают запись:

Д-58 «Финансовые вложения» К-91.1 «Прочие доходы», – если ценная бумага приобретена с дисконтом;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-58 «Финансовые вложения», – если ценная бумага приобретена по цене выше номинальной.

Так, при наступлении срока погашения долговых ценных бумаг на *счете 58 «Финансовые вложения»* будет числиться номинальная стоимость указанных ценных бумаг.

Операции по выбытию ценных бумаг в случае продажи, погашения или обмена отражают в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-91.1 «Прочие доходы» – отражена сумма, причитающаяся от продажи или погашения ценных бумаг;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-58 «Финансовые вложения» – списаны ценные бумаги с бухгалтерского учета;

Д-91.2 «Прочие расходы» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – отражены расходы, связанные с выбытием ценных бумаг (комиссионные посреднику и т. п.);

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – в стоимость дополнительных услуг включен НДС;

Д-51 «Расчетные счета» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – получены денежные средства от продажи или погашения ценных бумаг за минусом комиссионных.

Определен финансовый результат в составе сальдо прочих доходов и расходов:

а) Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – убыток.

Депозитные сберегательные сертификаты, а также чеки учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках».

4. Учет финансовых вложений в займы

Займы, предоставленные другим организациям и физическим лицам, учитываются на счете 58.3 «Предоставленные финансовые займы». При выдаче займа составляется запись Д-58.3 «Предоставленные займы» К-50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Обеспечение полученных по договору займа средств принимается на забалансовый учет по счету 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», т. е. Д-008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Договор займа может быть процентным и беспроцентным. Если он является процентным, то начисление процентов по предоставленным займам отражается на счете 91.1 «Прочие доходы», при этом оформляется бухгалтерская запись Д-58.3 «Предоставленные займы» К-91.1 «Прочие доходы».

При погашении займа и получении процентов от заемщика Д-50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» К-58.3 «Предоставленные займы».

При погашении займа обеспечение, которое раньше было принято на забалансовый учет, снимается с забалансового учета, т. е. К-008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

5. Вклады по договору простого товарищества как особый вид финансовых вложений

По договору простого товарищества, т. е. договору о совместной деятельности, двое или несколько лиц (товарищей) обязуются объединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения другой, не противоречащей закону цели.

Преимущества заключения договора простого товарищества по сравнению с образованием юридического лица:

1) не требуется государственная регистрация при начале и окончании деятельности;

2) участники договора не платят налог с доходов от долевого участия в деятельности других организаций;

3) договор простого товарищества позволяет решать различные задачи в зависимости от целей, которые преследуют участники:

- предпринимательская цель (получение прибыли);
- инвестиционная цель (осуществление вложений в капитальное строительство);
- инвестиционно-предпринимательская.

В договоре простого товарищества должен быть определен размер доли каждого участника в общем имуществе. Если в договоре стоимость вкладов не определена, то они предполагаются равными по стоимости. По обязательствам, принятым на себя в рамках договора, участники несут ответственность всем своим имуществом, а не только в размере вклада.

Ведение бухгалтерского учета общего имущества может быть поручено одному из участников договора, который действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора. Деятельность товарищества учитывается на отдельном балансе, специально открываемом.

При формировании обособленного баланса и ведения учета общего имущества используются счета, предусмотренные действующим Планом счетов, в частности: стоимость общего имущества участников договора отражается на *счете 80 «Уставный капитал»*, который в данном случае называется *«Вклады товарищей»*. Операции по банковским счетам для расчетов по совместной деятельности отражаются на *счетах 51 «Расчетные счета»* и *52 «Валютные счета»*.

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и представляет участникам договора о совместной деятельности информацию, необходимую для формирования отчетной, налоговой и иной документации, в порядке и сроки, установленные договором о совместной деятельности.

Показатели отдельного баланса не включаются в бухгалтерский баланс товарища, ведущего общие дела. Организация, являющаяся

участником договора о совместной деятельности, должна раскрывать в бухгалтерской отчетности, как минимум, следующую информацию:

- 1) цель совместной деятельности и вклад в нее;
- 2) способ извлечения дохода;
- 3) стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- 4) суммы доходов, расходов и прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

Вклады участников договора о совместной деятельности отражаются по *счету 58 «Финансовые вложения»* в порядке, предусмотренном для учета финансовых вложений.

Основная корреспонденция счетов по договору простого товарищества на обособленном балансе представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Оприходовано имущество, переданное участниками в счет вкладов в совместную деятельность	08, 10, 41, 50, 51, 52	80
2. Отражена сумма прибыли от совместной деятельности, подлежащая распределению между участниками	99	84
3. Распределение прибыли между участниками	84	75
4. Перечислены денежные средства в счет прибыли	75	51, 52
5. Списан убыток от совместной деятельности, подлежащий распределению между участниками	84	99
6. Распределен убыток между участниками	75	84
7. Получены денежные средства в счет погашения убытка	51, 52	75
8. Возвращено имущество при прекращении договора простого товарищества	80	01, 10, 41, 50

Основная корреспонденция счетов по договору простого товарищества на балансе каждого участника договора представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Переданы денежные средства в счет вклада в совместную деятельность	58.4	51, 52
2. Передано имущество в счет вклада в совместную деятельность: а) в оценке по договору простого товарищества б) в размере балансовой стоимости переданного имущества	58.4, 91.2	91.1, 01, 04, 10, 41 и др.
3. Отражена сумма прибыли от совместной деятельности, подлежащая распределению между участниками	76	91.1

Продолжение табл.

Содержание операции	Д	К
4. Получены денежные средства в счет прибыли	51, 52	76
5. Отражен убыток от совместной деятельности, подлежащий распределению между участниками	91.2	76
6. Перечислены денежные средства в счет погашения убытка	76	51, 52
7. Возвращено имущество при прекращении договора простого товарищества: а) в пределах суммы, числящейся на счете 58 б) сверх суммы, числящейся на счете 58	01, 04, 10, 41 и др.	58.4, 91.1

6. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты организации в ценные бумаги, в уставный капитал других организаций, а также в предоставленные другим организациям займы и вклады в совместную деятельность. При проверке финансовых вложений в ценные бумаги устанавливается их фактическое наличие, правильность оформления, реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете доходов, полученных по ценным бумагам. При хранении ценных бумаг в организации (в кассе) их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. При этом составляется инвентаризационная опись формы № ИНВ-16 по отдельным эмитентам ценных бумаг. В инвентаризационной описи указывают наименование ценной бумаги, номинальную стоимость ценной бумаги, фактическую стоимость, номер, серию и общую сумму. Инвентаризация ценных бумаг, хранящихся в депозитарии, заключается в сверке остатков сумм, числящихся на счете 58 «Финансовые вложения», с данными выписок депозитария. Финансовые вложения в уставный капитал других организаций, предоставленные займы при инвентаризации должны быть подтверждены соответствующими документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные финансовые вложения приходяют на прочие доходы организации **Д-58** «Финансовые вложения» **К-91.1** «Прочие доходы».

Выявленные недостатки списывают на счет недостач **Д-94** «Недостачи и потери от порчи ценностей» **К-58** «Финансовые вложения».

Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные с чрезвычайными ситуациями, относят на финансовый результат в составе прочих расходов Д-91.2 «Прочие расходы» К-58 «Финансовые вложения».

Контрольные вопросы по главе 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

1. Дайте определение и классификацию финансовых вложений.
2. Какие активы могут быть отнесены к финансовым вложениям?
3. Назовите методы оценки ценных бумаг.
4. Каковы условия принятия активов в качестве финансовых вложений?
5. На каком счете отражаются наличие и движения финансовых вложений?
6. Что включается в первоначальную стоимость финансовых вложений?
7. Какими нормативными документами определяются операции с финансовыми вложениями и порядок их бухгалтерского учета?
8. Какой синтетический счет предназначен для учета финансовых вложений?
9. Как ведется аналитический учет финансовых вложений?
10. Назовите основные операции с финансовыми вложениями и приведите примеры их отражения в бухгалтерском учете.
11. Каков порядок отражения в учете выбытия объектов финансовых вложений?
12. Раскройте формирование резерва под обесценение финансовых вложений и организацию его учета.
13. В чем смысл переоценки стоимости финансовых вложений и как отражаются ее результаты в учете?
14. Раскройте особенности бухгалтерского учета финансовых вложений в уставные капиталы других организаций.
15. Раскройте особенности бухгалтерского учета финансовых вложений в ценные бумаги.
16. Раскройте особенности бухгалтерского учета финансовых вложений в предоставленные займы.

17. Раскройте особенности бухгалтерского учета финансовых вложений в совместную деятельность (вклады по договору простого товарищества).

18. Назовите преимущества заключения договора простого товарищества.

19. Какая информация о финансовых вложениях раскрывается в бухгалтерской отчетности?

20. Охарактеризуйте порядок инвентаризации финансовых вложений.

Глава 11. УЧЕТ КАПИТАЛА

Гражданский кодекс РФ, часть 1, утвержден 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ, в ред. от 30.03.2015 г. № 67-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н, в ред. от 18.09.2006 г. № 115н.

1. Понятие капитала, составляющие собственного капитала

Капитал – это совокупность материальных ценностей, денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав, необходимых для осуществления предпринимательской деятельности организации. В бухгалтерском учете капитал условно подразделяется на активный и пассивный капитал.

Активный капитал – капитал, действующий в виде имущества, отражается в активе баланса.

Пассивный капитал – отражает источники формирования имущества, информация о нем содержится в пассиве баланса. В свою очередь пассивный капитал подразделяется на собственный и заемный капитал.

Собственный капитал, в общем виде, определяется стоимостью имущества, принадлежащего организации. Собственный капитал состоит:

- из уставного капитала;
- из добавочного капитала;
- из резервного капитала;
- из нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Величина собственного капитала отражается в форме «Бухгалтерский баланс», раздел III «Капитал и резервы» по строке 1300; уставный капитал – по строке 1310; добавочный капитал – по строке 1350; резервный капитал – по строке 1360; нераспределенная прибыль – по строке 1370. Кроме того информация о движении ка-

питала организации отражается в «Отчете об изменениях капитала» в составе годовой бухгалтерской отчетности.

2. Уставный капитал, его формирование и учет

В соответствии со статьей 99 ГК РФ, часть 1, **уставный капитал** – это минимальный размер имущества организации, выступающий гарантом интересов ее кредиторов и состоящий из совокупности вкладов ее участников. В зависимости от организационно-правовой формы уставный капитал может быть представлен в нескольких видах:

1. Уставный капитал (формируют акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью) – это совокупность в денежном выражении вкладов учредителей в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

2. Складочный капитал – это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных товариществом для осуществления его хозяйственной деятельности.

3. Уставной фонд – (его формируют государственные и муниципальные унитарные предприятия) совокупность основных и оборотных средств, выделенных предприятию государственным или муниципальным органом.

4. Паевой фонд – совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

Функции уставного капитала:

1) уставный капитал является имущественной основой для деятельности организации, т. е. первоначальным или стартовым капиталом. Его размер определяется учредителями в зависимости от организационно-правовой формы предприятия: для ПАО, ГУП и МУП не менее 1000 МРОТ; для АО, ООО и других организаций не менее 100 МРОТ;

2) образование уставного капитала позволяет определить долю участия каждого учредителя в имуществе организации, этой доле соответствует количество голосов учредителя на общем собрании и размер его дохода;

3) гарантийная функция, т. е. уставный капитал свидетельствует об определенной стоимости имущества, которым располагает организация, поэтому назначение уставного капитала – гарантировать обязательства организации перед третьими лицами путем определения минимального размера имущества организации.

Величина уставного капитала отражается на *счете 80 «Уставный капитал»* (пассивный, фондовый). Величина уставного капитала, зарегистрированная в учредительных документах, отражается по *кредиту счета 80 «Уставный капитал»*, при этом оформляется бухгалтерская запись **Д-75.1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный(складочный) капитал)» К-80 «Уставный капитал»**, бухгалтерская запись осуществляется только после государственной регистрации организации.

Д-08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» К-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал)» – при фактическом внесении вкладов учредителями.

Может различаться величина оценки имущества на момент фактического внесения вкладов и на момент регистрации учредительных документов, разница отражается на *счете 83 «Добавочный капитал»*.

Размер уставного капитала может быть изменен только по решению общего собрания учредителей. Изменения вносятся в устав организации и учредительный договор и регистрируются в государственных органах.

Изменение уставного капитала может производиться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Увеличение уставного капитала возможно за счет:

1) дополнительного выпуска акций:

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал)» К-80 «Уставный капитал» – на величину дополнительно выпущенных акций;

Д-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» К-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал)» – внесены денежные средства в оплату акций;

2) внесения дополнительных вкладов участниками хозяйственных обществ, товариществ:

Д-08 «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») – внесены дополнительные вклады участниками;

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») **К-80** «Уставный капитал» – увеличен уставный капитал на стоимость внесенных вкладов;

3) средств добавочного капитала:

Д-83 «Добавочный капитал» **К-80** «Уставный капитал».

Уменьшение уставного капитала возможно за счет:

1) изъятия вклада участником:

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал») **К-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» – изъятие вклада;

Д-80 «Уставный капитал» **К-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» – уменьшен уставный капитал на величину изъятых вкладов;

2) аннулирования собственных акций акционерным обществом:

Д-81 «Собственные акции (доли)» **К-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» – выкуплены акции у акционеров;

Д-80 «Уставный капитал» **К-81** «Собственные акции (доли)» – аннулированы выкупленные акции;

3) уменьшения размера вкладов или номинальной стоимости акций, при доведении величины уставного капитала до размера чистых активов: **Д-80** «Уставный капитал» **К-83** «Добавочный капитал».

2.1. Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарном предприятии

Унитарные предприятия для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов используют счет **75** «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты субсчета:

75.1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

75.2 «Расчеты по выплате доходов».

На первом субсчете учитываются расчеты предприятия с государственными органами или органами местного самоуправления по

имуществу, передаваемому ему на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом в бухгалтерском учете предприятия делается бухгалтерская запись **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств оформляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами без увеличения уставного фонда предприятия оформляется бухгалтерской записью **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием оборотных и внеоборотных активов составляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

Изъятие у унитарного предприятия имущества и денежных средств оформляется бухгалтерской записью **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» и др.

Одновременно уменьшается уставной фонд унитарного предприятия на величину изъятого имущества **Д-80** «Уставный капитал» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

При выделении средств целевого назначения унитарному предприятию государственным или муниципальным органом выделенные средства отражаются **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-86** «Целевое финансирование».

При фактическом поступлении денежных средств – **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

На втором субсчете учитывают расчеты унитарного предприятия с государственными органами и органами местного самоуправ-

ления по причитающимся им доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов в учете унитарного предприятия отражается **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-75.2** «Расчеты по выплате доходов».

Перечисление доходов государственному или муниципальному органу **Д-75.2** «Расчеты по выплате доходов» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

2.2. Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах

В хозяйственных товариществах внесенный капитал учитывается как долевой. На каждого участника открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму, внесенную участником в виде денежных средств или иного имущества. Вносимое имущество обычно оценивают по рыночным ценам, цены согласовываются между участниками.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости имущества пропорционально его доле в складочном капитале. Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества, как правило, пропорционально их долям в складочном капитале, убытки распределяются таким же образом. При наличии убытков и уменьшении вследствие этого стоимости имущества до величины ниже складочного капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока чистая стоимость имущества не превысит складочный капитал.

Для обобщения информации о состоянии и движении складочного капитала используется *счет 80 «Складочный капитал»*.

Расчеты с участниками по вкладу в складочный капитал отражаются бухгалтерской записью **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал».

Поступившие в счет вклада денежные средства и иные виды имущества отражают **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

Величина складочного капитала не является фиксированной и может изменяться. По окончании года сальдо по *счету 99 «Прибыли и убытки»* списывают на *счет 80 «Уставный капитал»* и распределяют пропорционально доле в складочном капитале. Участник

полного товарищества может передать с согласия остальных его членов свою долю или часть доли в складочном капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. В данном случае величина складочного капитала не изменяется, изменения отражаются только на аналитических счетах по учету складочного капитала.

При ликвидации товарищества его имущество распределяется между участниками следующим образом:

- если имущество продано с прибылью, то прибыль распределяется сверх вкладов в долевой капитал между участниками пропорционально их долям в складочном капитале;

- если имущество продано с убытком, то сумма, полученная от продажи имущества, распределяется между участниками пропорционально их долям в складочном капитале (с уменьшением).

При превышении убытка над суммой складочного капитала участники товарищества несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить в своей доле долг, то он распределяется между другими участниками по соглашению между ними.

В кооперативах паевой фонд формируется за счет обязательных взносов членов кооператива, а также перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данного кооператива. На величину взносов членов кооператива в паевой фонд оформляют бухгалтерскую запись **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал».

Прибыль кооператива распределяется между членами кооператива, как правило, пропорционально их паевым взносам или заработку. Другая часть прибыли направляется в паевой фонд **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-80** «Уставный капитал». Распределение прибыли происходит строго в соответствии с его уставом.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов. В случае невыполнения этой обязанности кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов. Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пре-

делах невнесенной части дополнительного взноса каждого из членов кооператива. Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, непокрытого страховыми и резервными фондами. Операции по уменьшению паевого фонда отражаются бухгалтерской записью **Д-80** «Уставный капитал» **К-99** «Прибыли и убытки».

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по личным счетам членов кооператива.

3. Добавочный капитал, его формирование и учет

Под добавочным капиталом обычно понимают часть собственного капитала организации, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и показывает общую собственность всех участников предприятия, а также является самостоятельным показателем отчетности.

Для учета средств добавочного капитала используется *счет 83* «Добавочный капитал», к нему могут быть открыты следующие субсчета: *83.1* «Переоценка основных средств», *83.2* «Эмиссионный доход» и др.

Существует несколько источников формирования добавочного капитала:

- 1) эмиссионный доход;
- 2) суммы дооценки внеоборотных активов;
- 3) курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала.

Эмиссионный доход – это средства, полученные акционерным обществом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. Эмиссионный доход отражается в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями:

Д-75.1 «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал» – зарегистрирована величина уставного капитала акционерного общества;

Д-50 «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» – внесены средства в оплату акций в размере, превышающем их номинальную стоимость;

Д-75.1 «Расчеты по выделенному имуществу» **К-83** «Добавочный капитал» – отражен эмиссионный доход, т. е. разница между фактической и номинальной стоимостью акций.

Суммы дооценки внеоборотных активов – это величина прироста стоимости внеоборотных активов за счет доведения ее до рыночной стоимости на момент переоценки. Сумма дооценки внеоборотных активов отражается бухгалтерскими записями:

Д-01 «Основные средства» **К-83** «Добавочный капитал» отражена сумма дооценки объекта основных средств;

Д-83 «Добавочный капитал» **К-02** «Амортизация основных средств» – отражена сумма разницы, образовавшейся от превышения суммы амортизации объектов основных средств, которая получена путем пересчета в установленном порядке, над суммой амортизации, учтенной на дату переоценки основных средств.

В соответствии с ПБУ 3/2006 под **курсовыми разницами** признают разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ на дату фактического внесения вклада и рублевой оценкой этого вклада на дату регистрации учредительных документов:

Д-75.1 «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал» – зарегистрирована величина уставного капитала;

Д-52 «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» – внесена валюта в счет вклада в уставный капитал;

Д-75.1 «Расчеты по выделенному имуществу» **К-83** «Добавочный капитал» – отражена курсовая разница при формировании уставного капитала.

Средства добавочного капитала могут быть использованы на следующие цели:

Д-83 «Добавочный капитал» **К-80** «Уставный капитал» – на увеличение уставного капитала;

Д-83 «Добавочный капитал» **К-81** «Собственные акции (доли)» – на выкуп акций по требованию акционеров при реорганизации акционерного общества (если величина уставного капитала не меняется);

Д-83 «Добавочный капитал» **К-01** «Основные средства» – на списание сумм уценки внеоборотных активов; **Д-02** «Амортизация основных средств» **К-83** на добавочный капитал отнесена сумма,

равная ранее произведенной дооценке счета 02 «Амортизация основных средств».

4. Резервный капитал, его формирование и учет

Резервный капитал представляет собой страховой капитал организации, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли. Средства резервного капитала выступают гарантией бесперебойной работы организации и соблюдения интересов третьих лиц. Наличие такого финансового источника придает последним уверенность в погашении организацией своих обязательств. Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

Резервный капитал в обязательном порядке формируют акционерные общества в соответствии с действующим законодательством (Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ). Другие организации могут создавать резервный капитал в соответствии с учредительными документами. Резервный капитал формируется путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли до достижения размера, определенного в уставе. Размер резервного капитала должен быть не менее 5 % от величины уставного капитала. Размер ежегодных отчислений от чистой прибыли должен быть не менее 5 % от величины чистой прибыли.

Для учета резервного капитала используется *счет 82 «Резервный капитал»*. Образование резервного капитала отражают бухгалтерской записью **Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-82 «Резервный капитал»**.

Средства резервного капитала используются на следующие цели:

Д-82 «Резервный капитал» К-75.2 «Расчеты по выплате доходов» (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») – начислены дивиденды акционерам при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года;

Д-82 «Резервный капитал» К-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» на покрытие убытка за отчетный год;

Д-82 «Резервный капитал» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – на погашение выпущенных облигаций общества по полученным краткосрочным и долгосрочным займам.

5. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка

Для учета нераспределенной прибыли используется *счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*. Конечным финансовым результатом деятельности предприятия за отчетный год является бухгалтерская прибыль или убыток или прибыль или убыток до налогообложения. Определяется путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по *счету 99 «Прибыли и убытки»* и складывается из прибыли (убытка) от продаж, т. е. финансового результата по обычным видам деятельности и сальдо прочих доходов и расходов.

В течение года по *счету 99 «Прибыли и убытки»* делают бухгалтерские записи:

1. Отражается финансовый результат от обычных видов деятельности:

а) **Д-90.9** «Прибыль / убыток от продаж» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-90.9** «Прибыль / убыток от продаж» – убыток.

2. Отражается сальдо прочих доходов и расходов:

а) **Д-91.9** «Сальдо прочих расходов и доходов» **К-99** «Прибыли и убытки» – прибыль от прочих операций;

б) **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-91.9** «Сальдо прочих расходов и доходов» – убыток от прочих операций.

По *счету 99* отражается начисление налога на прибыль **Д-99** «Прибыли и убытки» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам».

В конце года производят реформацию баланса, т. е. закрывают *счет 99 «Прибыли и убытки»* на сумму конечного финансового результата деятельности организации.

Д-99 «Прибыли и убытки» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – в случае нераспределенной прибыли;

Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-99** «Прибыли и убытки» – в случае непокрытого убытка.

Нераспределенная прибыль, выявленная по кредиту 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» счета, по решению собрания учредителей может быть направлена:

1) на формирование резервного капитала:

Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-82 «Резервный капитал»;

2) на начисление дивидендов и доходов учредителям:

Д-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
К-75.2 «Расчеты по выплате доходов» (**70** «Расчеты с персоналом по оплате труда»);

3) на погашение убытка прошлых лет:

Д-84 субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» **К-84** субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет».

Непокрытый убыток отчетного года, выявленный по дебету счета **84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», по решению собрания учредителей может быть погашен за счет:

1) нераспределенной прибыли прошлых лет:

Д-84 субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» **К-84** субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года»;

2) средств резервного капитала:

Д-82 «Резервный капитал» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

3) целевых взносов учредителей:

Д-75.2 «Расчеты по выплате доходов» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если убыток не погашается, он продолжает учитываться по дебету счета **84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» до момента погашения.

6. Учет государственной помощи и целевого финансирования

Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Согласно этому ПБУ, **государственной помощью** признается увеличение экономи-

ческой выгоды конкретной организации в результате поступления от государства активов (денежных средств, иного имущества).

Поступающие бюджетные средства в учете подразделяют на две категории:

1) средства, направляемые на финансирование капитальных вложений;

2) средства, используемые для оплаты текущих расходов.

Предусмотрено два варианта принятия к учету государственной помощи:

1) по мере фактического поступления бюджетных средств;

2) как возникновение задолженности по бюджетным средствам.

При первом варианте принятия к учету бюджетных средств поступившие денежные средства оформляют бухгалтерской записью **Д-51** «Расчетные счета», **55** «Специальные счета в банках» **К-86** «Целевое финансирование».

Поступление имущества за счет бюджетных средств записывают в дебет счетов учета имущества **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы» **К-86** «Целевое финансирование».

При втором варианте принятия к учету бюджетных средств их выделение отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам и оформляют бухгалтерской записью **Д-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-86** «Целевое финансирование».

При фактическом поступлении бюджетных средств делают бухгалтерскую запись **Д-51** «Расчетные счета», **55** «Специальные счета в банках», **08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списывают бухгалтерской записью **Д-86** «Целевое финансирование» **К-83** «Добавочный капитал».

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают бухгалтерской записью **Д-86** «Целевое финансирование» **К-98** «Доходы будущих периодов».

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. Поступление средств целевого финансирования отражается в бухгалтерском учете **Д-76**

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-86 «Целевое финансирование».

При фактическом получении средств целевого финансирования Д-51 *«Расчетные счета»*, 55 *«Специальные счета в банках»* К-76 *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

Использование средств целевого финансирования отражают:

Д-86 *«Целевое финансирование»* К-20 *«Основное производство»*, 23 *«Вспомогательное производство»* – при направлении средств на содержание некоммерческих организаций;

Д-86 *«Целевое финансирование»* К-83 *«Добавочный капитал»* – при использовании средств в качестве инвестиционных средств;

Д-86 *«Целевое финансирование»* К-98 *«Доходы будущих периодов»* – при использовании средств целевого финансирования на оплату текущих расходов коммерческой организации.

Аналитический учет по счету 86 *«Целевое финансирование»* ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Контрольные вопросы по главе 11. УЧЕТ КАПИТАЛА

1. Дайте понятие капитала организации, назовите составляющие собственного капитала.

2. На каких счетах ведется синтетический учет формирования и движения капитала?

3. Перечислите названия уставного капитала в зависимости от организационно-правовой формы организации.

4. Какие существуют правила относительно размера уставного капитала?

5. Как называется уставный капитал в зависимости от форм собственности?

6. Что отражается по дебету и кредиту счета 80 «Уставный капитал»?

7. Перечислите основные операции по увеличению размера уставного капитала.

8. Назовите основные операции по уменьшению размера уставного капитала.

9. Какая бухгалтерская запись составляется при оформлении уставного капитала государственного унитарного предприятия?

10. Из чего состоит складочный капитал в хозяйственных товариществах?

11. Кратко охарактеризуйте порядок учета паевого фонда в производственных кооперативах.

12. Из чего складывается добавочный капитал?

13. Перечислите основные бухгалтерские записи по кредиту и дебету счета 83 «Добавочный капитал».

14. Перечислите основные бухгалтерские записи по дебету и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

15. Перечислите направления использования резервного фонда в акционерных обществах.

16. Перечислите цели, на которые может быть использована нераспределенная прибыль в организации.

17. Перечислите основные бухгалтерские записи по дебету и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

18. Перечислите основные бухгалтерские записи по дебету и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

19. По каким каналам формируются и используются средства целевого финансирования?

20. Перечислите строки, по которым в бухгалтерском балансе отражаются показатели капитала.

Глава 12. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

Гражданский кодекс, часть 2, утвержден 26.01.1996 г. № 14-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н, в ред. от 06.04.2015 г. № 57н.

1. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности

В современных условиях хозяйствования нормальная деятельность организации невозможна без периодического привлечения дополнительной поддержки в виде заемных средств (кредитов и займов).

Кредит (ссуда, долг) – система экономических отношений между различными юридическими и физическими лицами, возникающая при передаче в долг денег или товаров во временное пользование на условиях возвратности, платности и срочности. Кредитно-расчетные отношения между организацией и банками строятся на добровольной основе и обоюдной заинтересованности партнеров.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно – в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы. Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в **кредитном договоре**.

Согласно статье 819 ГК РФ по **кредитному договору** банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуются предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях,

предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы делает его недействительным.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

В банковской практике нет единой классификации банковских кредитов. Чаще всего в экономической литературе встречается классификация кредитов по следующим признакам:

- по назначению (цели кредита);
- по сфере использования;
- по срокам пользования;
- по обеспечению;
- по способу погашения;
- по видам процентных ставок;
- по размерам;
- по связи кредита с движением капиталов.

По назначению (цели кредита) банковские кредиты могут быть поделены на следующие группы:

- **промышленные ссуды**, которые предоставляются предприятиям и организациям на развитие производства, покрытие расходов по покупке материалов и т. п.;

- **сельскохозяйственные ссуды**, которые предоставляются фермерам, крестьянским хозяйствам в целях содействия их деятельности по обработке земли, сбору урожая и т. д.;

- **потребительские ссуды**, которые предоставляются физическим лицам на покрытие неотложных нужд, ремонт и покупку, квартир, домов и др.;

- **ипотечные ссуды**, выдаваемые под залог недвижимости в целях строительства, приобретения или реконструкции жилья.

В зависимости от сферы использования банковские кредиты могут быть двух видов: **ссуды для финансирования основного и оборотного капитала**. В свою очередь, кредиты на оборотный капитал подразделяют на **кредиты в сферу производства** и **сферу обращения**.

По *срокам пользования* банковские кредиты бывают до **востребования** и **срочные**. Срочные кредиты принято делить на **краткосрочные** (до одного года), **среднесрочные** (от одного года до трех лет) и **долгосрочные** (свыше трех лет).

По *обеспечению* кредиты подразделяются на **бланковые** (необеспеченные) и **обеспеченные**. **Бланковые кредиты** выдаются первоклассным заемщикам без использования вторичных форм обеспечения возвратности кредита.

По *способу погашения* банковские кредиты подразделяются на **ссуды, погашаемые единовременно**, и **ссуды, погашаемые в рассрочку**. **Ссуды, погашаемые единовременно**, являются традиционной формой возврата краткосрочного кредита, так как удобны с позиции юридического оформления. **Ссуды, погашаемые в рассрочку** предполагают погашение кредита двумя и более платежами в течение всего срока кредитования. Конкретные условия возврата кредита определяются в кредитном договоре и зависят от объекта кредитования, срока кредита, инфляционных процессов и др.

По *видам процентных ставок* банковские кредиты можно подразделить на **кредиты с фиксированной** или **плавающей процентной ставкой**. При оформлении **кредита с фиксированной процентной ставкой** предполагается установление на весь период кредитования определенной величины процентной ставки без права ее пересмотра. В данном случае заемщик принимает на себя обязательство уплатить проценты по неизменной согласованной ставке вне зависимости от изменений на рынке капиталов. В российской практике банковского кредитования преимущественно используются фиксированные процентные ставки. **Кредитование с плавающей процентной ставкой** предполагает применение процентной ставки, размер которой периодически пересматривается. В данном случае процентная ставка складывается из двух частей: основной ставки, меняющейся от конъюнктуры рынка, и надбавки – фиксированной величины, определяемой по договоренности сторон.

По *размерам* принято деление банковских ссуд на **мелкие**, **средние** и **крупные**. В банковской практике не существует единого подхода к классификации кредитов по данному признаку. В России **крупным кредитом** считается кредит одному заемщику, превышающий 5 % величины капитала банка.

По связи кредита с движением капиталов его можно разделить на два типа: **ссуду денег** и **ссуду капитала**.

Ссуда денег связана, как правило, с потребительскими или иными целями, когда кредит не приносит приращения общественного продукта, а затрачивается и погашается за счет уже созданных накоплений.

Ссуда капитала, напротив, предполагает не «проедание» продукта, а его увеличение; заемщик в этом случае обязан так использовать кредит, чтобы с его помощью получить новую стоимость, не только возратить кредит, но и заплатить ссудный процент как часть прибыли, дополнительно полученной в результате использования банковских средств. Ссуда капитала является наиболее типичным видом банковского кредита.

Согласно статье 807 ГК РФ по **договору займа** одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи одного рода и качества, а заемщик обязуется вернуть займодавцу такую же сумму денег или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Основные отличия кредитного договора от договора займа:

1) кредитором по кредитному договору является банк или иная кредитная организация, а займодавцем по договору займа может быть любое юридическое или физическое лицо;

2) предметом кредитного договора является предоставление только денежных средств, а предметом договора займа – предоставление денежных средств и других вещей;

3) в соответствии со статьей 808 ГК РФ кредитный договор может быть заключен только в письменной форме, а договор займа – как в письменной, так и в устной форме (в устной – если заключается между физическими лицами на сумму в пределах десятикратного минимального размера оплаты труда (с 01.01.2015 г. – 5965 р. в месяц), а также если предметом договора являются не деньги, а другие вещи); в случае, когда займодавцем является юридическое лицо, – независимо от суммы;

4) кредитный договор не может быть беспроцентным. В соответствии со статьей 819 ГК РФ банк или иная кредитная организация получает проценты за предоставление кредита на условиях и в

сроки, указанные в кредитном договоре. Договор займа может быть процентным и беспроцентным в зависимости от условий договора;

5) в отличие от банков организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно у них находящихся;

6) организации, не имеющие банковскую лицензию, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используются пассивные *счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».*

Сальдо по данным счетам кредитовое, отражает остаток непогашенной задолженности по займам и кредитам с учетом процентов, причитающихся к уплате.

Получение кредитов и займов отражают по *кредиту счетов 66 и 67*, а погашение – по *дебету*.

Задолженность по кредитам и займам отражается в форме «Бухгалтерский баланс», раздел IV «Долгосрочные обязательства» по строке 1410 «Заемные средства» и раздел V «Краткосрочные обязательства» по строке 1510 «Заемные средства».

2. Учет кредитов банков

Для осуществления хозяйственной деятельности, а также развития и увеличения объемов деятельности организации могут прибегать к банковским кредитам.

Различают следующие виды кредитов:

1) кредиты на приобретение материально-производственных запасов;

2) кредиты на восполнение недостатка в собственных оборотных средствах;

3) кредиты на погашение задолженности перед персоналом по оплате труда;

4) кредиты на финансирование долгосрочных инвестиций.

Для получения кредита организация должна предоставить в банк заявление, где необходимо указать сумму, цель и срок погашения кредита. К заявлению прикладывается пакет документов:

1) расчет потребности в кредитных ресурсах;

2) бухгалтерский отчет за последний отчетный квартал с отметкой налоговой инспекции;

3) баланс на дату обращения с расшифровкой отдельных статей (дебиторской и кредиторской задолженности);

4) справка из налоговой инспекции о том, что она уведомлена о намерении организации взять кредит и открыть ссудный счет;

5) карточка с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера и оттиском печати предприятия, заверенная нотариально, а также заверенные нотариально копии устава и учредительного договора;

6) расчет технико-экономических нормативов;

7) документы, предусматривающие обеспечение по кредиту (договор залога, страховой полис, договор поручения, договор банковской гарантии);

8) ряд других документов по требованию банка.

В случае положительного решения о предоставлении кредита между банком и организацией заключается кредитный договор. В нем должны быть предусмотрены следующие разделы:

1) предмет договора;

2) условия и порядок выдачи и погашения кредита;

3) формы обеспечения по кредиту;

4) плата за пользование кредитом;

5) права и ответственность банка и заемщика;

6) перечень документов и периодичность их предоставления банку;

7) юридические адреса, реквизиты страны;

8) другие разделы при необходимости.

В зависимости от сроков кредитования различают краткосрочные кредиты (в пределах 1 года) и долгосрочные кредиты (свыше 1 года).

При получении кредита в бухгалтерском учете оформляется бухгалтерская запись **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **55** «Специальные счета в банках», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

За пользование кредитом банку уплачиваются проценты в размере и на условиях, установленных договором.

В соответствии с ПБУ 15/2008 проценты, начисленные по полученным кредитам, являются прочими расходами организации и подлежат отражению на *счете 91*.

При начислении процентов в бухгалтерском учете оформляется бухгалтерская запись **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Из этого правила есть исключение: проценты, начисленные по кредитам, полученным на финансирование долгосрочных инвестиций, включаются в первоначальную стоимость инвестиционных активов и при начислении оформляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы» **К-67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

После принятия к учету инвестиционных активов (**Д-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы» **К-08** «Вложения во внеоборотные активы») проценты по указанным кредитам включаются в состав прочих расходов организации (кроме малых предприятий).

Погашение кредитов и уплата процентов по ним отражается в учете бухгалтерской записью **Д-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

Дополнительные расходы, связанные с получением кредитов, отражаются в составе прочих расходов организации **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-51** «Расчетные счета», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Особенности учета кредитов, полученных в банке для выдачи займов работникам

Указанные кредиты учитываются в общеустановленном порядке на *счетах 66* «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и *67* «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» с учетом некоторых особенностей:

Д-51 «Расчетные счета» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (**67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») при получении кредита на расчетный счет;

Д-50.1 «Касса организации» **К-51** «Расчетные счета» – при получении суммы кредита в кассу с расчетного счета;

Д-73.1 «Расчеты по предоставленным займам» **К-50** «Касса» – при выдаче займов работникам организации;

Д-73.1 «Расчет по предоставленным займам» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (**67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») – при начислении процентов по предоставленным займам и кредиту;

Д-50 «Касса», **51** «Расчетные счета», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-73.1** «Расчеты по предоставленным займам» – при погашении работниками займов и процентов по ним;

Д-66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (**67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») **К-51** «Расчетные счета» – при погашении кредита и процентов по нему организацией.

Если организация принимает решение выдать работнику беспроцентный заем, то сумма начисленных процентов по кредиту будет относиться за счет собственных средств предприятия в составе прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (**67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

3. Учет полученных займов

Кроме банковских кредитов источником пополнения заемного капитала могут быть займы, полученные от юридических и физических лиц.

Полученные займы учитываются на счете **66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от сроков договора займов.

Организации могут получать займы:

- 1) путем выпуска и продажи акций трудового коллектива;
- 2) путем выпуска акций и облигаций предприятия;
- 3) под векселя и другие обязательства.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия отражается бухгалтерской записью **Д-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги размещены по цене выше номинальной стоимости, разница между ценой продажи и номинальной стоимостью относится на прочие доходы организации: **Д-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-91.1** «Прочие доходы». Если облигации размещаются по цене ниже номинальной стоимости, разница между ценой размещения и номинальной стоимостью равномерно доначисляется и относится на прочие расходы **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Проценты, причитающиеся к уплате по полученным займам, включаются в состав прочих расходов организации **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Из этого правила есть исключение: проценты, начисленные по кредитам, полученным на финансирование долгосрочных инвестиций, включаются в первоначальную стоимость инвестиционных активов и при начислении оформляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы» **К-67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, отражаются в составе прочих расходов организации, т. е. **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» и др.

Погашение займов и уплата процентов по ним оформляется бухгалтерской записью **Д-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» **К-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

Если по договору займа поступает имущество, то оформляется бухгалтерская запись **Д-01** «Основное производство», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары» и др. **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». По окончании договора займа делают бухгалтерскую запись **Д-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары» и др.

Особенности учета финансовых векселей

Организация может получить от покупателя вексель и предъявить его к учету в банк. Банк под полученный вексель зачисляет на расчетный счет предприятия денежные средства в размере номинальной стоимости векселя за минусом учетного процента (дисконта).

Расчеты с банком по операциям учета векселей отражаются на счетах 66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*» и 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*».

При получении векселя от покупателя оформляется бухгалтерская запись Д-62 субсчет «*Векселя полученные*» К-62 субсчет «*Расчеты с покупателями и заказчиками*».

При зачислении на расчетный счет предприятия полученной суммы оформляется запись Д-51 «*Расчетные счета*» К-66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*», 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*».

Отдельно отражается сумма дисконта как прочие расходы Д-91.2 «*Прочие расходы*» К-66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*», 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*».

Операция учета векселей закрывается на основании извещения банка об оплате векселя покупателем Д-66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*», 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*» К-62 субсчет «*Векселя полученные*».

Если покупатель не оплачивает в срок вексель, предприятие возвращает банку полученную под вексель сумму Д-66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*», 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*» К-51 «*Расчетные счета*» и одновременно списывает сумму дисконта Д-66 «*Расчеты по краткосрочным кредитам и займам*», 67 «*Расчеты по долгосрочным кредитам и займам*» К-91.1 «*Прочие доходы*».

При этом дебиторская задолженность, обеспеченная просроченным векселем, продолжает учитываться на счете 62 «*Расчеты с покупателями и заказчиками*» до момента погашения.

Контрольные вопросы по главе 12. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

1. Дайте понятие кредитов, займов и заемных обязательств.
2. Перечислите виды кредитов и займов.
3. Что такое кредитный договор? Какие реквизиты он отражает?
4. Какие документы необходимо предоставить в банк для получения кредита?
5. Чем отличаются кредиты от займов?
6. Когда отражаются в учете причитающиеся к взысканию проценты по полученным заемным средствам?
7. Какие счета предназначены для учета краткосрочных и долгосрочных займов и кредитов?
8. Какие субсчета могут быть открыты к счетам 66 и 67?
9. Перечислите бухгалтерские записи при получении суммы кредитов банков и займов.
10. Перечислите бухгалтерские записи на погашение кредитов банков.
11. Какие основные бухгалтерские записи могут быть составлены, если организация привлекает кредиты под залог векселей?
12. Как отражаются на счетах бухгалтерского учета расходы по оплате процентов за пользование кредитами банков, направленными на приобретение основных средств и нематериальных активов после сдачи их в эксплуатацию?
13. Куда включаются суммы начисленных процентов за пользование кредитом на приобретение инвестиционных активов?
14. На какие виды подразделяется задолженность по полученным займам и кредитам?
15. Назовите состав затрат, связанных с получением и обслуживанием кредитов и займов.
16. Что выступает обеспечением займа (кредита)?
17. Какие записи осуществляются в бухгалтерском учете при оформлении поручительства?
18. Кратко опишите порядок учета процентов к уплате и дохода по облигациям.

Глава 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Указание ЦБ РФ от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства», в ред. от 03.02.2015 г. № 3558-У.

Постановление Правительства РФ от 29.12.2014 г. № 1595 «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».

Положение «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», утверждено постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922, в ред. от 15.10.2014 г. № 1054.

Налоговый кодекс РФ, часть 2, глава 25 «Налог на прибыль организаций», утвержден 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 83-ФЗ.

Трудовой кодекс РФ, глава 24 «Гарантии при направлении работников в служебные командировки, другие служебные поездки и переезд на работу в другую местность», утвержден 30.12.2001 г. № 197-ФЗ, в ред. от 05.10.2015 г. № 285-ФЗ.

Положение «Об особенностях направления работников в служебные командировки», утверждено постановлением Правительства РФ от 13.10.2008 г. № 749, в ред. от 29.12.2014 г. № 1595.

Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

1. Учет расчетов с подотчетными лицами внутри страны

Подотчетными лицами являются работники предприятия, которые получают денежные средства на осуществление хозяйственных и командировочных расходов.

Подотчетными суммами называют денежные авансы, выдаваемые на хозяйственные и командировочные расходы.

Список лиц, имеющих право получать денежные средства в подотчет на хозяйственные расходы, утверждается руководителем организации. С каждым подотчетным лицом, имеющим право полу-

чать денежные средства на хозяйственные расходы, заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег. Передача подотчетных сумм от одного лица другому запрещается.

Выдача наличных денежных средств в подотчет оформляется расходным кассовым ордером. Для выдачи наличных денег работнику под отчет (подотчетное лицо) на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, расходный кассовый ордер оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

В соответствии с Указанием ЦБ РФ от 11.03.2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу, предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии – руководителю, авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами.

Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии – руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем. Возврат подотчетной суммы в кассу оформляется приходным кассовым ордером, а перерасход выдается по расходному кассовому ордеру.

Подотчетному лицу может быть выдана корпоративная пластиковая карта для оплаты хозяйственных расходов.

После исполнения операции, на которую были выданы деньги, подотчетное лицо представляет в бухгалтерию отчет формы 0302001 (АО-1) с приложенными оправдательными документами (чек, копии чека, счет-фактура, накладная, акт, квитанция). Если по истечении трех рабочих дней после установленной для отчета даты

не представлен авансовый отчет или денежные средства не возвращены в кассу организации, бухгалтер присоединяет подотчетную сумму к совокупному годовому доходу работника и удерживает с нее НДФЛ. Однако эту сумму необходимо вернуть в кассу предприятия, при этом удержанный НДФЛ работнику не возвращается.

В соответствии со статьей 166 ТК РФ и пунктом 3 Положения № 749 **служебной командировкой** является поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. Поездка работника, направляемого в командировку по решению работодателя в обособленное подразделение командирующей организации (представительство, филиал), находящееся вне места постоянной работы, также признается командировкой. Не признаются командировками служебные поездки работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер.

Срок командировки определяется работодателем с учетом объема, сложности и других особенностей служебного поручения.

Днем выезда в командировку считается дата отправления поезда, самолета, автобуса или другого транспортного средства от места постоянной работы командированного, а днем приезда из командировки – дата прибытия указанного транспортного средства в место постоянной работы. При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, а с 00 часов и позднее – последующие сутки.

В случае если станция, пристань или аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции, пристани или аэропорта. Аналогично определяется день приезда работника в место постоянной работы.

Вопрос о явке работника на работу в день выезда в командировку и в день приезда из командировки решается по договоренности с работодателем.

Для того чтобы получить денежные средства в подотчет на командировочные расходы, нужно представить в бухгалтерию следующие документы:

- приказ о направлении в командировку «Приказ (распоряжение) о направлении работника (работников) в командировку» формы № Т-9 (Т-9а);
- предварительный расчет расходов.

Сумма аванса на командировку определяется по предварительному расчету стоимости проезда, расходов на проживание, суточных и других расходов.

В соответствии со статьей 168 ТК РФ и пунктом 11 Положения № 749 работодатель возмещает командированному работнику следующие расходы:

- расходы на проезд (проезд к месту командировки и обратно, оплата услуг по предварительной покупке билетов, оплата багажа, плата за пользование в поездах постельными принадлежностями, проезд транспортом общего пользования, кроме такси до станции, пристани, аэропорта, если они находятся за чертой населенного пункта, страховые платежи по обязательному государственному страхованию пассажиров);

- расходы по найму жилья (согласно счетам гостиниц);
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные, полевое довольствие);
- иные расходы, произведенные работником, с разрешения или ведома работодателя.

Размеры и порядок возмещения расходов, связанных с командировкой, согласно Положению № 749 определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Суточные будут возмещаться в размере не более, чем определено в локальных нормативных документах. Однако для целей налогообложения и прибыли суточные являются лимитируемыми расходами – не более 700 р. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ в соответствии с гл. 25 НК РФ, а суммы сверх лимита облагаются налогом на прибыль, что приводит к возникновению постоянного налогового обязательства.

В соответствии со статьей 167 ТК РФ работнику гарантируется при направлении в командировку:

- сохранение места работы (должность);
- сохранение среднего заработка;
- возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Расчет среднего заработка производится в соответствии со статьей 139 ТК РФ и Положением № 922. Размер суточных определяется путем умножения количества дней нахождения в командировке, включая день выезда и приезда, на установленный размер су-

точных. Размер расходов на проживание определяется по счетам гостиницы.

В течение трех рабочих дней после возвращения из командировки работник должен отчитаться об израсходованных в связи с командировкой суммах.

Фактический срок пребывания работника в месте командирования определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из служебной командировки.

В случае проезда работника к месту командирования и (или) обратно к месту работы на личном транспорте (легковом автомобиле, мотоцикле) фактический срок пребывания в месте командирования указывается в служебной записке, которая представляется работником по возвращении из служебной командировки работодателю одновременно с оправдательными документами, подтверждающими использование указанного транспорта для проезда к месту командирования и обратно (путевой лист, счета, квитанции, кассовые чеки и др.).

Затраты на командировочные расходы относятся на себестоимость продукции, товаров, работ, услуг. Бухгалтерия может удерживать из заработной платы сумму задолженности у подотчетного лица, не представившего оправдательных документов и не возвратившего остаток средств.

Для учета расчетов с подотчетными лицами применяется активно-пассивный счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Выдача средств в подотчет отражается по дебету. Использованные суммы согласно авансовому отчету и неиспользованные суммы, сданные в кассу, отражаются по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Дебетовый остаток по 71 счету «Расчеты с подотчетными лицами» говорит о задолженности работника перед предприятием, а кредитовый остаток – о задолженности предприятия перед работником. Сальдо по счету 71 должно быть развернутое.

Основная корреспонденция счетов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Выдано из кассы в подотчет на хозяйственные и командировочные расходы	71	50.1
2. Выдана в подотчет работнику корпоративная пластиковая карта	71	55
3. Приобретены подотчетным лицом согласно авансовому отчету:		
а) основные средства	08	71
б) материалы	10	71
4. Списаны подотчетные суммы по командировочным расходам согласно авансовому отчету	20, 23, 25, 26, 44	71
5. Внесены в кассу неиспользованные подотчетные суммы	50.1	71
6. Работник не вернул в установленный срок подотчетную сумму и не представил авансовый отчет:		
а) сумма отнесена на счет недостач	94	71
б) недостача отнесена на работника для возмещения	73.2	94
в) с указанной суммы удержан НДФЛ	73.2	68
г) удержана из заработной платы работника недостающая сумма	70	73.2

Регистром синтетического и аналитического учета по *счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»* является журнал-ордер № 7. Основанием для записей в журнале-ордере № 7 являются расходный кассовый ордер, приходный кассовый ордер, выписка из специального карточного счета, авансовый отчет.

Бухгалтер, проверяя авансовый отчет, после логической и арифметической проверки проставляет корреспонденцию счетов. Предварительно корреспонденция счетов проставляется на первичных документах.

2. Учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам

Направление работника в командировку за границу должно оформляться приказом руководителя предприятия с указанием цели командировки, страны пребывания и сроков командировки.

Время нахождения в командировке определяется по отметкам в загранпаспорте.

Оплата расходов по заграничным командировкам производится по нормативам и правилам, установленным Минфином РФ. Суточные за время пребывания в заграничной командировке оплачиваются по правилам страны въезда, а именно: за день пересечения границы при выезде и за дни пребывания за границей оплата производится в валюте по нормам, установленным для страны пребывания, а за день пересечения границы при въезде на территорию России и за дни

пребывания на территории России – в рублях по нормам, установленным для РФ. Также при командировках в несколько зарубежных стран суточные оплачиваются по принципу страны въезда. При однократных зарубежных командировках суточные выплачиваются в иностранной валюте в размере 50 % от нормы, установленной для страны пребывания.

Возмещение расходов на проживание производится по счетам гостиниц. Если работнику предоставляется бесплатное жилье в стране пребывания, то выплаты на эту цель не производятся. Расходы по проезду к месту командировки и обратно возмещаются согласно приложенным документам, т. е. билетам. Остальные расходы, связанные с проездом, возмещаются аналогично расходам по командировкам внутри России.

Согласно пункту 23 Положения № 749 командированному работнику дополнительно возмещают следующие расходы при заграничных командировках:

- 1) расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;
- 2) обязательные консульские и аэродромные сборы;
- 3) сборы за право въезда или транзита автомобильного транспорта;
- 4) расходы на оформление обязательной медицинской страховки;
- 5) иные обязательные платежи и сборы.

По возвращении из командировки работник должен отчитаться в течение трех рабочих дней. В служебной записке (или авансовом отчете) указываются страна пребывания, срок командировки, сумма суточных расходов на проживание, транспортных расходов и других документально подтвержденных расходов, а также общая сумма валюты, выданная в подотчет, пересчитанная по курсу ЦБ РФ на дату выдачи, а также израсходованные средства и остаток неизрасходованной валюты, пересчитанной по курсу ЦБ РФ на дату утверждения.

Курсовые разницы по подотчетным суммам относятся на финансовый результат предприятия в составе прочих доходов и расходов. За недостающую валюту с подотчетного лица взыскивается от пяти до десятикратной стоимости валюты по курсу ЦБ РФ на день обнаружения недостачи.

Юридические лица имеют право без ограничений и специальных разрешений ЦБ РФ покупать валюту на внутреннем валютном рынке для оплаты расходов по загранкомандировкам.

Покупка валюты производится не ранее чем за четыре банковских дня до убытия в командировку. Снятие наличной валюты с валютного счета производится не ранее чем за три банковских дня до убытия в командировку. Основанием для этих операций является приказ по организации.

Командировочные расходы по загранкомандировкам относятся на себестоимость.

Для учета расчетов по загранкомандировкам используется счет 71.2 «Расчеты с подотчетными лицами по заграничным командировкам».

Пример: Директор организации был направлен в командировку в Германию на 5 дней с 28.02.2014 г. по 04.03.2014 г.

25.02.2014 г. согласно предварительному расчету расходов в подотчет было выдано 3 тыс. евро (курс ЦБ РФ на дату выдачи 48,8 р.). По возвращении из командировки был представлен авансовый отчет 05.03.2014 г., согласно которому было израсходовано 2890 евро, что подтверждено оправдательными документами. Остаток был сдан в кассу. Авансовый отчет утверждается в тот же день. Остаток был сдан в кассу 05.03.2014 г. Курс ЦБ РФ равен 49,95 р. на 05.03.2014 г.

Оформить журнал хозяйственных операций, определить курсовые разницы.

Содержание операции	Сумма, р.	Д	К
1. Выдан аванс подотчетному лицу	146400	71.2	50.1.2
2. Списаны расходы по командировке на общехозяйственные	144355,5	26	71.2
3. Остаток валюты сдан в кассу	5494,5	50.1.2	71.2
4. Списаны на прочие доходы курсовые разницы	3450	71.2	91.1

Контрольные вопросы по главе 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

1. Какие лица считаются подотчетными?
2. На какие цели выдаются наличные деньги в подотчет?

3. Какое условие должно соблюдаться при выдаче работнику денежных средств под отчет?
4. В какой срок должен отчитаться работник организации по расходованию полученных им денежных средств в подотчет?
5. Опишите порядок выдачи денежных средств в подотчет.
6. Кто осуществляет проверку авансового отчета?
7. В какой срок происходит утверждение авансового отчета?
8. В какой срок осуществляется окончательный расчет по авансовому отчету?
9. Приведите примеры, когда работнику организации может быть выдана в подотчет банковская корпоративная карта.
10. Какие расходы целесообразно оплачивать банковской корпоративной картой?
11. Что такое служебная командировка?
12. Как определяется день выезда в командировку и день прибытия из командировки?
13. Нужно ли работнику, направленному в командировку выходить на работу в день выезда в командировку?
14. Может ли командированный сотрудник не выходить на работу в день приезда из командировки?
15. Какие расходы командированному работнику возмещает работодатель?
16. Правомерно ли выдача командированному сотруднику суточных в размере 2500 р. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ?
17. Какими документами подтверждается фактический срок пребывания работника в командировке?
18. Перечислите, какие расходы возмещаются командированному работнику при заграничных командировках.
19. Какие гарантии получает работник при направлении в командировку?

Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Трудовой кодекс РФ, утвержден 30.12.2001 г. № 197-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ, часть 2, глава 23 «Налог на доходы физических лиц», утвержден 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24.07.2009 г. № 212-ФЗ, в ред. от 31.12.2014 г. № 519-ФЗ.

Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ, в ред. от 31.12.2014 г. № 495-ФЗ.

Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения об особенностях порядка начисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 15.06.2007 г. № 375, в ред. от 25.03.2013 г. № 257.

Постановление Госстандарта РФ «Общероссийский классификатор профессий рабочих, должностей служащих и тарифных разрядов» от 26.12.1994 г. № 367, в ред. 19.06.2012 г. № 112-ст.

Постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007 г. № 922, в ред. от 15.10.2014 г. № 1054.

1. Организация учета расчетов по оплате труда и социальному страхованию

Оплата труда представляет собой систему отношений, связанных с осуществлением работодателем выплат работникам за их труд, а также гарантий и компенсаций работникам в соответствии с законами, нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Основным документом, регламентирующим организацию тру-

да работников и его оплату, является Трудовой кодекс РФ.

Заработная плата – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Понятие «**заработная плата**» охватывает все виды заработков, премий, доплат, надбавок, социальных льгот, дивидендов по акциям, начисленных в натуральной и денежной формах, а также суммы, начисленные работникам за неотработанное время, подлежащие оплате в соответствии с законодательством.

Действующая система организации оплаты труда основывается на законодательстве о труде – Трудовой кодекс РФ – и представляет собой наряду с государственным регулированием трудовых отношений достаточно большой объем прав предприятия в выборе форм оплаты труда и режима работы. Организация оплаты труда определяется 3 основными элементами:

- 1) тарифная система;
- 2) нормирование труда;
- 3) формы оплаты труда.

Юридической формой регистрации трудовых отношений и оплаты труда в организации является коллективный договор предприятия. В нем отражаются все условия оплаты труда, входящие в компетенцию предприятия, законодательно установленный минимальный размер оплаты труда (МРОТ), величина которого с 01.01.2015 г. составляет 5965 р., а также минимальная продолжительность отпуска и максимальная продолжительность рабочего дня.

Оплата труда каждого работника должна находиться в прямой зависимости от его личного трудового вклада и качества труда. При этом запрещается ограничивать максимальный размер заработной платы и устанавливать заработную плату ниже минимального размера, определенного законодательством РФ. Доплаты и надбавки, а также премии и другие поощрительные выплаты должны начисляться сверх указанного минимума.

Учет труда и заработной платы занимает одно из центральных мест во всей системе учета на любом предприятии. Основными задачами учета труда и заработной платы являются:

- 1) создание экономически обоснованной информации о труде и его оплате;
- 2) проведение расчетов с персоналом по оплате труда в установленные сроки;
- 3) своевременное и правильное включение в себестоимость продукции, работ, услуг суммы начисленной заработной платы и отчислений на социальные нужды;
- 4) правильный сбор и группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления отчетности, а также для своевременного проведения расчетов с бюджетом и социальными внебюджетными фондами;
- 5) точный учет личного состава работников, а также отработанного времени и объема выполненных работ;
- 6) правильный расчет сумм заработной платы и удержаний из заработной платы;
- 7) контроль за рациональным использованием труда и за источниками средств, включаемых в фонд заработной платы.

2. Виды, формы и системы оплаты труда

Различают следующие виды оплаты труда:

- 1) **основная заработная плата** – заработная плата за фактически отработанное время в организации, т. е. оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам и должностным окладам, а также премии и доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы. Например, оплата сверхурочной работы, работы в ночное время и в выходные дни;
- 2) **дополнительная заработная плата** – заработная плата за неотработанное время, подлежащее оплате в соответствии с законодательством. Например, оплата очередных дополнительных отпусков, оплата ученических отпусков, оплата времени выполнения государственных и общественных обязанностей, оплата выходного пособия при увольнении, оплата льготных часов подросткам, оплата перерывов в работе кормящих матерей, оплата времени болезни.

Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю (ст. 91 ТК РФ). Отдельным категориям работников может быть установлено сокращенное рабочее время

(подростки, инвалиды, медработники и т. д.) или неполное рабочее время (беременным, работникам, имеющим детей до 14 лет, и др.).

Различают следующие формы оплаты труда:

1) **повременная оплата труда** – зависит от количества затраченного времени с учетом квалификации работника и условий труда;

2) **сдельная оплата труда** – зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, а также от сложности и условий труда.

В свою очередь формы оплаты труда включают в себя системы оплаты труда.

Повременная форма оплаты труда включает:

- простую повременную систему оплаты труда;
- повременно-премиальную систему оплаты труда.

Сдельная форма оплаты труда включает:

- прямую сдельную систему оплаты труда;
- сдельно-премиальную систему оплаты труда;
- сдельно-прогрессивную систему оплаты труда;
- косвенно-сдельную систему оплаты труда;
- аккордную систему оплаты труда;
- коллективную (бригадную) систему оплаты труда.

Расчет заработной платы при повременной форме оплаты труда производится на основании табелей учета отработанного времени, в которых отмечается число отработанных дней и часов. Причитающаяся заработная плата определяется путем деления установленной месячной ставки на календарное количество дней и умножения полученного результата на фактически отработанное время. При часовой или дневной оплате заработок определяется путем умножения тарифной ставки за час или за день на число оплачиваемых часов или дней.

При *простой повременной системе оплаты труда* устанавливается должностной оклад, который выплачивается полностью, если отработаны все рабочие дни месяца. Если отработаны не все рабочие дни, то за фактически отработанное время. *Простая повременная система* дает возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, условия труда. Однако данная система оплаты недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой.

Поэтому в организациях для оплаты труда рабочих широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда.

При *повременно-премиальной системе оплаты труда* работнику дополнительно выплачивается премия, которая устанавливается в процентах к заработной плате за фактически отработанное время. При применении *повременно-премиальной системы* усиливаются ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в результатах труда, поскольку премирование производится за экономию времени, сокращение или ликвидацию простоев оборудования, безаварийную работу машин, агрегатов и цехов, экономию материалов.

При *сдельной форме оплаты труда* заработок рассчитывается путем умножения сдельной расценки, указанной в первичных документах о выработке, на количество произведенных работ, изготовленных деталей и выполненных операций.

При *прямой сдельной системе оплаты труда* заработная плата начисляется за фактически выполненную работу на основании действующих расценок за единицу работы. Причем все количество выработанной продукции оплачивается по единой расценке.

При *сдельно-премиальной системе оплаты труда* к заработной плате работника дополнительно начисляется премия по приказу руководителя за выполнение условий и показателей премирования. Премия устанавливается в процентах к сдельному заработку или в абсолютной сумме.

При *сдельно-прогрессивной системе оплаты труда* заработная плата за запланированное количество продукции рассчитывается по прямой расценке, а за продукцию, выпущенную сверх плана, – по прогрессивно растущим расценкам.

Косвенно-сдельная система оплаты труда используется для оплаты труда вспомогательных рабочих, размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он оказывает косвенное влияние. Размер заработка определяется путем деления тарифной ставки или оклада на запланированное количество продукции и умножения на фактическое количество продукции.

При *аккордной системе оплаты труда* производится оплата за определенный объем выполненных работ. *Аккордная система* при-

меняется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих различных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т. е. является комплексной. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ.

При *коллективной системе оплаты труда* заработная плата, начисленная по результатам работы всей бригады, распределяется между членами бригады по коэффициенту трудового участия (КТУ).

3. Документация по учету расчетов по оплате труда и численности работников

При распределении работников по категориям и при заполнении документации по труду руководствуются Общероссийским классификатором профессий рабочих, должностей служащих и тарифных разрядов. Данный классификатор состоит из двух разделов:

- 1) профессии рабочих;
- 2) должности служащих.

В организациях учетом численности работников занимается отдел кадров. На малых предприятиях это может быть один работник либо бухгалтер. Для учета расчетов по оплате труда и численности работников могут использоваться унифицированные формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

По учету кадров:

Форма № Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу», *форма № Т-1а* «Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу» – применяются для оформления и учета принимаемых на работу работников по трудовому договору и заполняются: форма № Т-1 – на одного работника, форма № Т-1а – на группу работников. Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию на основании заключенного трудового договора.

При оформлении приказа (распоряжения) о приеме работника(ов) на работу указываются наименование структурного подразделения, должность (специальность, профессия), срок испытания, если работнику устанавливается испытание при приеме на работу, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ (распоряжение) объявляется работнику(ам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) работником кадровой службы вносится запись в трудовую книжку о приеме работника на работу и заполняются соответствующие сведения в личной карточке (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС)), а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника (форма № Т-54 или № Т-54а).

Форма № Т-2 «Личная карточка работника», форма № Т-2ГС(МС) «Личная карточка государственного (муниципального) служащего» – заполняются работником кадровой службы на лиц, принятых на работу на основании: приказа (распоряжения) о приеме на работу (форма № Т-1 или № Т-1а); паспорта или иного документа, удостоверяющего личность; трудовой книжки или документа, подтверждающего трудовой стаж; страхового свидетельства государственного пенсионного страхования; документов воинского учета – для военнообязанных и лиц, подлежащих призыву на военную службу; документа об образовании, о квалификации или наличии специальных знаний – при поступлении на работу, требующую специальных знаний или специальной подготовки, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Личная карточка государственного (муниципального) служащего (форма № Т-2ГС(МС)) применяется для учета лиц, замещающих государственные (муниципальные) должности государственной службы.

При изменении сведений о работнике в его личную карточку вносятся соответствующие данные, которые заверяются подписью работника кадровой службы.

Форма № Т-3 «Штатное расписание» – применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности

организации в соответствии с ее Уставом (Положением). Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, наименование должностей, специальностей, профессий с указанием квалификации, сведения о количестве штатных единиц.

При заполнении графы 4 количество штатных единиц по соответствующим должностям (профессиям), по которым предусматривается содержание неполной штатной единицы с учетом особенностей работы по совместительству в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, указывается в соответствующих долях, например: 0,25; 0,5; 2,75 и пр.

В графе 5 «Тарифная ставка (оклад) и пр.» указывается в рублевом исчислении месячная заработная плата по тарифной ставке (окладу), тарифной сетке, проценту от выручки, доле или проценту от прибыли, коэффициенту трудового участия (КТУ), коэффициенту распределения и пр. в зависимости от системы оплаты труда, принятой в организации в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, коллективными договорами, трудовыми договорами, соглашениями и локальными нормативными актами организации.

В графах 6–8 «Надбавки» показываются стимулирующие и компенсационные выплаты (премии, надбавки, доплаты, поощрительные выплаты), установленные действующим законодательством Российской Федерации (например, северные надбавки, надбавки за ученую степень и пр.), а также введенные по усмотрению организации (например, связанные с режимом или условиями труда).

При невозможности заполнения организацией граф 5–9 в рублевом исчислении в связи с применением в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации иных систем оплаты труда (бестарифная, смешанная и пр.) указанные графы заполняются в соответствующих единицах измерения (например, в процентах, коэффициентах и пр.).

Утверждается приказом (распоряжением), подписанным руководителем организации или уполномоченным им на это лицом.

Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченного им на это лица.

Форма № Т-4 «Учетная карточка научного, научно-педагогического работника» – применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Заполняется работником кадровой службы на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

В п. 4 «Послевузовское профессиональное образование» указывается наименование организации (учреждения), в которой (котором) была окончена аспирантура, адъюнктура, докторантура, дата ее окончания, а также номер, серия и дата выдачи соответствующего удостоверения.

П. 5 «Ученая степень» заполняется на основании представленных документов (дипломов), включая сведения об отрасли науки и специальности научных работников.

В п. 6 «Ученое звание» сведения об ученом звании профессора и старшего научного сотрудника по специальности (для научных работников), доцента и профессора по кафедре (для научно-педагогических работников) заполняются на основании соответствующего аттестата.

На каждого научного и научно-педагогического работника ведется также личная карточка работника (форма № Т-2).

Форма № Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу», *форма № Т-5а* «Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу» – применяются для оформления и учета перевода работника(ов) на другую работу в той же организации или в другую местность вместе с организацией.

Заполняются работником кадровой службы с учетом письменного согласия работника, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику(ам) под расписку. В случае, если трудовой договор с работником не заключался (работник принят на работу до 06.10.1992 г.) и его прием на работу оформлен приказом, при заполнении унифицированной формы № Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу» по строке «Основание» указываются конкретные

документы, на основании которых работник будет переведен на другую работу (заявление, медицинское заключение, служебная записка и др.), а реквизит «Изменение к трудовому договору» не заполняется. На основании приказа (распоряжения) о переводе на другую работу делаются отметки в личной карточке работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС)), лицевом счете (форма № Т-54 или № Т-54а), вносится соответствующая запись в трудовую книжку.

Форма № Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику», форма № Т-6а «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам» – применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику(ам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, локальными нормативными актами организации, трудовым договором.

Составляются работником кадровой службы или уполномоченным им на это лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа (распоряжения) о предоставлении отпуска делаются отметки в личной карточке (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС)), лицевом счете (форма № Т-54 или № Т-54а) и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

Форма № Т-7 «График отпусков» – применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков – сводный график. При его составлении учитываются положения действующего законодательства Российской Федерации, специфика деятельности организации и пожелания работников.

График отпусков подписывается руководителем кадровой службы и утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом с учетом мотивированного мнения выборного профсоюзного органа (при наличии последнего) данной организации об очередности предоставления оплачиваемых отпусков.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения с разрешения лица, утвердившего график, или лица, уполномоченного им на это. Пере-

нос отпуска производится в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, на основании документа, составленного в произвольной форме.

Форма № Т-8 «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)», форма № Т-8а «Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)» – применяются для оформления и учета увольнения работника(ов). Составляются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику(ам) под расписку в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В строке (графе) форм № Т-8 и Т-8а «Основание прекращения (расторжения) трудового договора (увольнения)» производится запись в точном соответствии с формулировкой действующего законодательства Российской Федерации со ссылкой на соответствующую статью. В строке (графе) «Документ, номер и дата» делается ссылка на документ, на основании которого готовится приказ и прекращается действие трудового договора с указанием его даты и номера (заявление работника, медицинское заключение, служебная записка, повестка в военкомат и другие документы).

При увольнении материально-ответственного лица к приказу (распоряжению) прилагается документ об отсутствии материальных претензий к работнику.

При расторжении трудового договора по инициативе работодателя в случаях, определенных действующим законодательством Российской Федерации, к приказу (распоряжению) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником(ами) (увольнении) прилагается в письменной форме мотивированное мнение выборного профсоюзного органа (при наличии последнего) данной организации.

На основании приказа (распоряжения) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником(ами) (увольнении) делается запись в личной карточке (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС)), лицевом счете (форма № Т-54 или № Т-54а), трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)».

Форма № Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку», форма № Т-9а «Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку» – применяются для оформления и учета направления работника(ов) в командировку(и). Заполняются работником кадровой службы на основании служебного задания, подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилия(ии) и инициалы, структурное подразделение, должность (специальность, профессия) командируемого(ых), а также цель, время и место(а) командировки.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

Форма № Т-10 «Командировочное удостоверение» – является документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке (время прибытия в пункт(ы) назначения и время убытия из него (них)).

В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и убытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью.

Выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку (форма № Т-9).

После возвращения из командировки в организацию работником (подотчетным лицом) составляется авансовый отчет (форма № АО-1) с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Форма № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении» – применяется для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении.

Служебное задание подписывается руководителем структурного подразделения, в котором работает командируемый работник. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку (форма № Т-9 или № Т-9а).

Работником, прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной работе за период командировки, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и предоставляется в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением (форма № Т-10) и авансовым отчетом (форма № АО-1).

Форма № Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника», форма № Т-11а «Приказ (распоряжение) о поощрении работников» – применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник.

Подписываются руководителем организации или уполномоченным им на это лицом, объявляются работнику(ам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в личную карточку работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС)) и трудовую книжку работника.

При оформлении всех видов поощрений, кроме денежных вознаграждений (премий), допускается исключение из формы № Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника» реквизита «в сумме ____ руб. ____ коп.».

Документы по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда

Форма № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда», форма № Т-13 «Табель учета рабочего времени» – применяются для учета времени, фактически отработанного и (или) неотработанного каждым работником организации, для контроля за соблюдением работниками установленного режима рабочего времени, для получения данных об отработанном времени, расчета оплаты труда, а также для составления статистической отчетности по труду. При отдельном ведении учета рабочего времени и расчета с персоналом по оплате труда допускается применение раздела 1 «Учет рабочего времени» табеля по форме № Т-12 в качестве самостоятельного документа без заполнения раздела 2 «Расчет с персоналом по оплате труда». Форма № Т-13 применяется для учета рабочего времени.

Составляются в одном экземпляре уполномоченным на это лицом, подписываются руководителем структурного подразделения, работником кадровой службы, передаются в бухгалтерию.

Отметки в таблице о причинах неявок на работу, работе в режиме неполного рабочего времени или за пределами нормальной продолжительности рабочего времени по инициативе работника или работодателя, сокращенной продолжительности рабочего времени и др. производятся на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей, письменное предупреждение о простое, заявление о совместительстве, письменное согласие работника на сверхурочную работу в случаях, установленных законодательством, и пр.).

Для отражения ежедневных затрат рабочего времени за месяц на каждого работника в таблице отведено:

в форме № Т-12 (графы 4, 6) – две строки;

в форме № Т-13 (графа 4) – четыре строки (по две на каждую половину месяца) и соответствующее число граф (15 и 16).

В формах № Т-12 и № Т-13 (в графах 4, 6) верхняя строка применяется для отметки условных обозначений (кодов) затрат рабочего времени, а нижняя – для записи продолжительности отработанного или неотработанного времени (в часах, минутах) по соответствующим кодам затрат рабочего времени на каждую дату. При необходимости допускается увеличение количества граф для предоставления дополнительных реквизитов по режиму рабочего времени, например, времени начала и окончания работы в условиях, отличных от нормальных.

При заполнении граф 5 и 7 табеля по форме № Т-12 в верхних строках проставляется количество отработанных дней, в нижних строках – количество часов, отработанных каждым работником за учетный период.

Затраты рабочего времени учитываются в таблице или методом сплошной регистрации явок и неявок на работу, или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий, сверхурочных часов и т. п.). При отражении неявок на работу, учет которых ведется в днях (отпуск, дни временной нетрудоспособности, служебные командировки, отпуск в связи с обучением, время выполнения государственных или общественных обязанностей и т. д.), в таблице

в верхней строке в графах проставляются только коды условных обозначений, а в нижней строке графы остаются пустыми.

При составлении табеля по форме № Т-12 в разделе 2 на один для всех работников вид оплаты и корреспондирующий счет заполняются графы 18–22, и при расчете разных по каждому работнику видов оплаты и корреспондирующих счетов заполняются графы с 18–34.

Форма № Т-13 «Табель учета рабочего времени» применяется при автоматизированной обработке учетных данных. При составлении табеля по форме № Т-13:

при записи учетных данных для начисления заработной платы только по одному виду оплаты и корреспондирующему счету, общим для всех работников, включенных в табель, заполняются реквизиты «код вида оплаты», «корреспондирующий счет» над таблицей с графами с 7–9 и графа 9 без заполнения граф 7 и 8;

при записи учетных данных для начисления заработной платы по нескольким (от двух до четырех) видам оплаты и корреспондирующих счетов заполняются графы 7–9. Дополнительный блок с идентичными номерами граф предусмотрен для заполнения данных по видам оплаты, если их количество превышает четыре.

Бланки табеля по форме № Т-13 с частично заполненными реквизитами могут быть изготовлены с применением средств вычислительной техники. К таким реквизитам относятся: структурное подразделение, фамилия, имя, отчество, должность (специальность, профессия), табельный номер и т. п., т. е. данные, содержащиеся в справочниках условно-постоянной информации организации. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки учетных данных.

Условные обозначения отработанного и неотработанного времени, представленные на титульном листе формы № Т-12, применяются и при заполнении табеля по форме № Т-13.

Форма № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость», форма № Т-51 «Расчетная ведомость», форма № Т-53 «Платежная ведомость» – применяются для расчета и выплаты заработной платы работникам организации.

При применении расчетно-платежной ведомости по форме № Т-49 другие расчетные и платежные документы по формам № Т-51 и Т-53 не составляются.

На работников, получающих заработную плату с применением платежных карт, составляется только расчетная ведомость, а расчетно-платежная и платежная ведомости не составляются. Ведомости составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

Начисление заработной платы (формы № Т-49 и № Т-51) производится на основании данных первичных документов по учету выработки, фактически отработанного времени и других документов.

В графах «Начислено» проставляются суммы по видам оплат из фонда заработной платы, а также другие доходы в виде различных социальных и материальных благ, предоставленных работнику, оплаченных за счет прибыли организации и подлежащих включению в налоговую базу. Одновременно производится расчет всех удержаний из суммы заработной платы и определяется сумма, подлежащая выплате работнику.

На титульном листе расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49) и платежной ведомости (форма № Т-53) указывается общая сумма, подлежащая выплате. Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом. В конце ведомости указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы.

В расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49) и платежной ведомости (форма № Т-53) по истечении срока выплаты против фамилий работников, не получивших заработную плату, соответственно в графах 23 и 5 делается отметка «Депонировано». При необходимости в графе «Примечание» формы № Т-53 указывается номер предъявленного документа.

В конце платежной ведомости после последней записи проводится итоговая строчка для проставления общей суммы ведомости. На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (форма № 0310002), номер и дата которого проставляются на последней странице платежной ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Форма № Т-53а «Журнал регистрации платежных ведомостей» – применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации.

Ведется работником бухгалтерии.

Форма № Т-54 «Лицевой счет», форма № Т-54а «Лицевой счет (свт)» – применяются для ежемесячного отражения сведений о заработной плате, выплаченной работнику в течение календарного года.

Заполняются работником бухгалтерии.

Форма № Т-54 применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплаты.

Форма № Т-54а применяется при автоматизированной обработке учетных данных средствами вычислительной техники с использованием специальных программ и содержит условно-постоянные реквизиты, необходимые для расчета заработной платы. Экземпляр распечатки расчетного листка, содержащий данные о составных частях заработной платы, размерах и основаниях произведенных удержаний, об общей денежной сумме, подлежащей выплате, вкладывается (вклеивается) ежемесячно в лицевой счет работника на бумажном носителе. На оборотной стороне формы или вкладном листе дается расшифровка кодов (по системе кодирования, принятой в организации) различных видов выплат и удержаний.

Форма № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику» – применяется для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

При расчете среднего заработка для оплаты отпуска в графе 3 показывается общая сумма выплат, начисленных работнику за расчетный период согласно правилам исчисления среднего заработка. В графах 4, 5 указывается количество календарных дней, часов, приходящихся на отработанное время в расчетном периоде. Графа «Количество часов расчетного периода» заполняется при расчете оплаты отпуска работнику, которому установлен суммированный учет рабочего времени.

Форма № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)» – применяется

ся для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Составляется работником кадровой службы или уполномоченным им на это лицом. Расчет причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

При расчете среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, а также удержания за использованный авансом отпуск в графе 3 показывается общая сумма выплат, начисленных работнику за расчетный период согласно правилам исчисления среднего заработка. В графах 4, 5 указывается количество календарных (рабочих) дней, часов, приходящихся на отработанное время в расчетном периоде. Графа «Количество часов расчетного периода» заполняется при расчете выплаты компенсации за неиспользованный отпуск работнику, которому установлен суммированный учет рабочего времени.

Форма № Т-73 «Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы» – применяется для оформления и учета приема-сдачи работ, выполненных работником по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы.

Является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ.

Составляется работником, ответственным за прием выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им на это лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

Основным документом по учету рабочего времени является табель учета рабочего времени. Продолжительность рабочего времени не должна превышать 40 часов в неделю. Для отдельных категорий работников, а также при вредных условиях труда и в отдельные дни месяца устанавливается сокращенная продолжительность рабочего времени. Для учета выходов на работу и для учета выработки могут применяться следующие первичные документы:

- 1) «Наряд на сдельную работу». Он может быть индивидуальный и бригадный;
- 2) «Маршрутный лист»;
- 3) «Ведомость учета выработки»;
- 4) «Рапорт о выработке» и др.

4. Порядок расчета оплаты труда

Расчет заработной платы при различных системах оплаты труда рассмотрен в вопросе 2 «Виды, формы и системы оплаты труда». Если условия труда, в которых работает работник, отклоняются от нормальных, необходимо начислить доплату к его основной заработной плате. Доплаты отражаются в учете в том же порядке, что и основная заработная плата.

Работа за пределами нормальной продолжительности рабочего времени может производиться по инициативе работника (совместительство) и по инициативе работодателя (сверхурочные).

Расчет доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда

Размер компенсационных выплат определяется каждой организацией самостоятельно, но не ниже размеров, установленных законодательством.

Размер стимулирующих выплат определяется предприятием самостоятельно, выплаты производятся в пределах имеющихся средств. Размеры и условия выплат устанавливаются в коллективном договоре.

Оплата простоя на предприятии:

- время простоя по вине работника не оплачивается;
- время простоя не по вине работника, если он предупредил администрацию о начале простоя, оплачивается из расчета не ниже 2/3 тарифной ставки или оклада.

Оплата продукции, оказавшейся браком:

- полный брак по вине работника не оплачивается;
- частичный брак оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от процента годности продукции;
- полный брак не по вине работника оплачивается в размере 2/3 тарифной ставки за время, которое было затрачено на данную работу по нормам;
- частичный брак не по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции, но не ниже 2/3 тарифной ставки за время, которое требовалось на изготовление продукции по нормам;

- брак, вызванный дефектом в обрабатываемом материале, обнаруженный после приемки отделом технического контроля (ОТК), оплачивается наравне с годными изделиями.

Доплата за работу в ночное время

Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. При этом продолжительность работы или смены сокращается на 1 час, кроме труда работников, которые приняты специально для работы в ночное время, и работников, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени.

К работе в ночное время не допускаются: беременные женщины, инвалиды, работники в возрасте до 18 лет и иные категории работников в соответствии с ТК РФ и иными федеральными законами. Отдельные категории работников могут привлекаться к ночным работам только с их письменного согласия и при условии, что такая работа не запрещена им по состоянию здоровья (матери и отцы-одиночки, женщины, имеющие трех детей до 18 лет и др.).

Ночное время фиксируется в табелях учета рабочего времени общим количеством часов за месяц. Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях и определяется в коллективном договоре, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами.

Постановлением Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 554 установлено, что минимальный размер повышения оплаты за работу в ночное время (с 22.00 до 6.00) составляет 20 % часовой тарифной ставки (должностного оклада, рассчитанного за каждый час работы в ночное время).

Доплата за работу в сверхурочное время

Сверхурочной считается работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы, а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период (ст. 99 ТК РФ).

Привлечение к сверхурочным работам производится с письменного согласия работника в случаях, перечисленных в ст. 99 ТК РФ. Не допускается привлечение к сверхурочным работам беременных женщин, работников в возрасте до 18 лет. Инвалиды, женщины, имеющие детей в возрасте до 18 лет, допускаются к сверхуроч-

ным работам только с их письменного согласия и при условии, что такая работа не запрещена им по состоянию здоровья.

Выполняемая работа оформляется выпиской первичных документов по учету выработки и оплачивается по их показателям, но работнику производится доплата за каждый час работы в сверхурочное время: за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Организация может установить в коллективном или трудовом договоре более высокие коэффициенты доплат. При сдельной оплате труда порядок расчета доплаты определяют в трудовом договоре.

Сверхурочное время не должно превышать для каждого работника 4 часа в течение 2 дней подряд, в год не более 120 часов. Компенсация отгулом не допускается.

Доплата за работу в нерабочие праздничные и выходные дни

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни, как правило, запрещается (ст. 113 ТК РФ). Между тем работодатель может привлечь работников к работе в выходные и праздничные дни с их письменного согласия, например для предотвращения производственной аварии, катастрофы либо стихийного бедствия. Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере. По желанию работника, работавшего в выходной или праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Районное регулирование заработной платы

Для лиц, работающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, устанавливаются единые для всех отраслей районные коэффициенты к заработной плате.

Районный коэффициент – это показатель относительного роста доходов по трудовым договорам работников, работающих в суровых природно-климатических условиях, т. е. это доплата, связанная с особым расположением места работы. Размер районного коэффициента устанавливается Правительством РФ от 1,1 до 2 (в Кемеровской области – 1,3 или 30 %).

Районный коэффициент начисляется к сумме основной заработной платы без ограничения ее максимального размера и учитывается во всех случаях при исчислении средней заработной платы.

Кроме районного коэффициента для лиц, работающих в районах Крайнего Севера, применяют районное регулирование оплаты труда в виде надбавок за непрерывный стаж работы, а также ряд других льгот, например: компенсирование расходов по проезду к месту отпуска и обратно, льготы по оплате ЖКУ и т. д.

Расчет оплаты отпусков

Работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы, должности и среднего заработка.

Наряду с ежегодным оплачиваемым отпуском предусмотрено предоставление дополнительных отпусков работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, осуществляющим трудовую деятельность в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и в ряде других случаев.

Для исчисления среднего заработка за отпуск используется средний дневной заработок. Средний заработок за отпуск определяется путем умножения среднего дневного заработка на установленную продолжительность отпуска. При этом из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни. Порядок исчисления средней заработной платы для оплаты отпусков и в других случаях, установленных законодательством, регулируется статьей 139 ТК РФ и постановлением Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007 г. № 922.

Расчетным периодом для исчисления среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск являются последние 12 календарных месяцев, предшествующие отпуску. В коллективном договоре могут быть предусмотрены иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

Из расчетного периода при исчислении среднего заработка исключается время, а также начисленные суммы, когда:

1) выплачивается или сохраняется средний заработок в соответствии с законодательством РФ;

2) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

3) работник не участвовал в забастовке, но в связи с ней не имел возможности выполнять свою работу;

4) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работника и работодателя;

5) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни по уходу за ребенком-инвалидом;

6) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты.

Для расчета среднего заработка за отпуск учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у работодателя независимо от источника этих выплат. Однако в расчет среднего заработка не включаются выплаты социального характера и выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, коммунальных услуг, проезда и т. п.).

Средний заработок для оплаты отпусков исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы (з/п) на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней).

$$\text{Средний дневной заработок} = \sum \text{з/п} / (12 \cdot 29,3).$$

При не полностью отработанном расчетном периоде средний заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней, умноженную на количество полных календарных месяцев и количество календарных дней, приходящихся на отработанное время в неполных календарных месяцах.

Средний дневной заработок $= \sum \text{з/п} / (29,3 \cdot n + 29,3 : 31 (30 \text{ или } 28 \text{ или } 29) \cdot m)$, где n – количество полностью отработанных календарных месяцев; m – количество календарных дней, приходящихся на отработанное время, в не полностью отработанных календарных месяцах.

Количество календарных дней в не полностью отработанном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней на количество календарных дней в этом месяце и умножения на количество календарных дней этого месяца, приходящихся на отработанное время.

Продолжительность ежегодного оплачиваемого отпуска в соответствии с Трудовым кодексом составляет 28 календарных дней.

В рабочих днях отпуск может предоставляться согласно Трудовому кодексу РФ работникам, заключившим трудовой договор на срок до 2-х месяцев из расчета 2 рабочих дня за месяц работы. В этом случае средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

При определении среднего заработка работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени, используется среднечасовой заработок.

При повышении в организации размеров оплаты труда выплаты, учитываемые в расчетном периоде при исчислении среднего заработка, увеличиваются на коэффициент повышения тарифных ставок, должностных окладов, денежного вознаграждения. При исчислении среднего заработка премии и вознаграждения, начисленные в расчетном периоде, учитываются следующим образом:

1) ежемесячные премии и вознаграждения не более одной за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели;

2) премии и вознаграждения за периоды работы, превышающие 1 месяц, не более одной в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели, если продолжительность периодов, за которые они начислены, превышает продолжительность расчетного периода. Если же продолжительность периодов, за которые они начислены, не превышает продолжительности расчетного периода, то в фактически начисленном размере за каждый показатель;

3) единовременное вознаграждение за выслугу лет, т. е. за стаж работы, и иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий событию календарный год, учитываются независимо от времени начисления вознаграждения в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Для того чтобы исчислить средний заработок за отпуск, необходимо:

- 1) определить расчетный период;
- 2) определить сумму заработной платы, начисленной в расчетном периоде, которая учитывается при исчислении среднего заработка;
- 3) исчислить средний дневной заработок;
- 4) определить количество дней отпуска, подлежащих оплате;

5) исчислить сумму отпускных путем умножения среднего дневного заработка на количество оплачиваемых дней отпуска.

Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством

Страховыми случаями по обязательному социальному страхованию (ОСС) на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством являются (закон № 255-ФЗ, статья 1.3):

1) временная нетрудоспособность застрахованного лица вследствие заболевания или травмы;

2) необходимость осуществления ухода за больным членом семьи;

3) карантин ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого нетрудоспособного члена семьи;

4) осуществление протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;

5) долечивание в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях после стационарного лечения;

6) беременность и роды;

7) рождение ребенка или детей;

8) уход за ребенком до достижения возраста 1,5 лет;

9) смерть застрахованного лица или несовершеннолетнего члена его семьи.

Застрахованным лицам могут осуществляться следующие выплаты:

1) пособие по временной нетрудоспособности;

2) пособие по беременности и родам;

3) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;

4) единовременное пособие при рождении ребенка;

5) ежемесячное пособие по уходу за ребенком;

6) социальное пособие на погребение.

Обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством подлежат следующие лица:

1) лица, работающие по трудовым договорам;

2) государственные гражданские служащие и муниципальные служащие;

3) лица, занимающие государственные должности РФ, субъекта РФ, а также муниципальные должности, замещаемые на постоянной основе;

4) члены производственного кооператива, принимающие личное трудовое участие в его деятельности;

5) священнослужители;

б) лица, осужденные к лишению свободы и привлеченные к оплачиваемому труду.

Страхователями по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством являются лица, производящие выплаты физическим лицам, подлежащим обязательному социальному страхованию:

- организации;

- индивидуальные предприниматели, в т. ч. главы крестьянских и фермерских хозяйств;

- физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (например адвокаты, нотариусы).

Пособия по временной нетрудоспособности назначаются на основании листка временной нетрудоспособности. Размер такого пособия зависит от страхового стажа работника:

а) в размере 100 % от среднего заработка пособие по временной нетрудоспособности выплачивается при страховом стаже от 8 и более лет, а также по беременности и родам;

б) в размере 80 % пособие выплачивается при стаже от 5 до 8 лет;

в) в размере 60 % – при страховом стаже до 5 лет.

С 01.01.2011 г. расчетным периодом для начисления пособий по временной нетрудоспособности и беременности и родам является два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности.

В расчет надо включать все выплаты, на которые были начислены взносы в Фонд социального страхования. При этом выплаты, учитываемые в среднем заработке, не должны превышать предельную величину базы по страховым взносам на соответствующий год (на 2012 г. – 512 тыс. р., 2013 г. – 568 тыс. р.). При расчете пособий в 2015 г. заработок за 2014 г. учитывается в сумме, не превышающей 624 тыс. р.

Пример: Работник организации в 2015 г. находился на больничном. Два предшествующих года он работал в этой организации. За 2013 г. ему было начислено 526 тыс. р., за 2014 г. – 635 тыс. р. Определим средний заработок сотрудника:

$$526 + 635 = 1161 \text{ тыс. р.}$$

Средний заработок определяется в том числе и по прежнему месту работы. Для этого работник должен предоставить справку по форме 182н с прежнего места работы о сумме выплат (либо копию справки, которая должна быть заверена нотариально). Начиная с 2011 г. такая справка должна выдаваться в день увольнения работника. Если работник обратился после увольнения, то она выдается в течение 3-х рабочих дней со дня подачи заявления. Справка утверждена Министерством труда и социальной защиты РФ.

Если работник не может предоставить такую справку от других страхователей, работодатель по заявлению работника должен направлять запрос в территориальный орган ПФР о предоставлении соответствующих сведений.

Для определения среднего дневного заработка для оплаты пособия по временной нетрудоспособности и беременности и родам общий заработок за два года делится на 730 дней. Для определения среднего дневного заработка для оплаты пособия по беременности и родам общий заработок за два года делится на 730 или 731 день.

Например, средний заработок сотрудника за два года для начисления пособия по временной нетрудоспособности составил 1161 тыс. р. Страховой стаж работника 7 лет. Рассчитаем средний дневной заработок для выплаты больничного:

$$1161 / 730 \cdot 0,8 = 1260,27 \text{ р.}$$

Предположим, что в феврале согласно больничному листу работник проболел 8 календарных дней.

Сумма пособия по нетрудоспособности составит $8 \cdot 1260,27 = 10082,16 \text{ р.}$

С 2011 г. работодатель оплачивает за счет собственных средств первые три дня временной нетрудоспособности, оставшиеся дни оплачиваются за счет средств ФСС.

Пособие по беременности и родам оплачивается в размере 100 % среднего заработка и полностью из средств Фонда социального страхования.

Пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет выплачивается в размере 40 % от среднего заработка, но не ниже минимального размера, установленного законодательством. Минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за первым ребенком в 2015 г. равен $2718,34 \cdot 1,3$ (районный коэффициент). Минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за вторым ребенком и последующими детьми составляет $5436,67 \cdot 1,3$.

Если страховой стаж работника менее 6 месяцев, или работник не имел заработка в расчетном периоде, или заработок оказался ниже МРОТ, то пособие начисляется исходя из МРОТ (5965 р.) с учетом районного коэффициента.

Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая было занято у нескольких работодателей и два предшествующих календарных года работало у них же, то пособие по временной нетрудоспособности начисляется и выплачивается по всем местам работы (ежемесячное пособие по уходу за ребенком только по одному месту работы).

При этом средний заработок учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей предельную величину (в 2012 г. – 512 тыс. р., в 2013 г. – 568 тыс. р., в 2014 г. – 624 тыс. р.) у каждого из работодателей.

Если работник трудится у нескольких работодателей на момент наступления нетрудоспособности, а в двух предшествующих годах работал в других организациях, то пособие выплачивается по одному из последних мест работы по выбору.

Если работник на момент наступления нетрудоспособности работает в нескольких организациях и в двух предшествующих годах работал как у них, так и в других организациях, пособие назначается по выбору работника либо по всем местам работы, либо в одном месте, где работник работает на момент наступления страхового случая.

5. Расчет удержаний из заработной платы

Из начисленной заработной платы производят различные удержания, которые можно разделить на три группы:

- 1) обязательные удержания (НДФЛ);

2) удержания по инициативе организации (за причиненный материальный ущерб, аванс, выданный в счет заработной платы);

3) удержания в целях обеспечения выполнения обязательств работника перед третьими лицами (по исполнительным листам в пользу юридических или физических лиц, алименты и др.).

В целом сумма удержаний не должна превышать 50 % от заработной платы. Однако в некоторых случаях удержания могут достигать 70 %: при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, при возмещении вреда здоровью, при возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в результате потери кормильца.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) начисляется в соответствии с главой 23 части 2 НК РФ «НДФЛ».

Плательщиками являются физические лица, получающие доходы от источников, расположенных на территории РФ. Основная налоговая ставка равна 13 % независимо от суммы дохода. Кроме того устанавливаются следующие налоговые ставки:

1) 35 % в отношении следующих видов доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях, в целях рекламы товаров, работ, услуг;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров ставки рефинансирования, в соответствии со статьей 214;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части превышения размеров, указанных в пункте 2 статьи 212 НК РФ;

- в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива, а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов этого кооператива, в части превышения размеров, указанных в статье 214.2 НК РФ;

2) в размере 30 % налоговая ставка устанавливается в отношении всех доходов физических лиц, не являющихся резидентами РФ, кроме дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций – 15 %, а также кроме доходов от трудовой деятельности, по которой ставка составляет 13 %.

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц является календарный год. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Сумма налога исчисляется в полных рублях.

Не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц в соответствии со статьей 217 НК РФ:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;

2) государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном законодательством;

3) все виды компенсационных выплат, связанных с возмещением вреда, причиненного здоровью, с бесплатным предоставлением жилья и коммунальных услуг и др.;

4) алименты, получаемые физическими лицами;

5) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную помощь;

6) стипендии;

7) суммы, получаемые в виде грантов;

8) и другие виды доходов.

Существуют следующие вычеты по НДФЛ: стандартные налоговые вычеты, социальные налоговые вычеты, имущественные налоговые вычеты, инвестиционные налоговые вычеты, профессиональные налоговые вычеты, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от участия в инвестиционном товариществе.

Стандартные налоговые вычеты (статья 218 НК РФ):

1) в размере 3000 р. за каждый месяц налогового периода – для инвалидов ВОВ, инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами при исполнении военных обязанностей, лиц, получивших облучение на Чернобыльской АЭС и др.;

2) в размере 500 р. за каждый месяц налогового периода – для героев СССР, героев РФ, инвалидов детства, инвалидов 1 и 2 групп и др.;

3) в размере 1400 р. за каждый месяц налогового периода на первого и второго ребенка, 3000 р. на третьего и каждого последующего ребенка налогоплательщика в возрасте до 18 лет и учащихся дневной формы обучения до 24 лет. Этот вычет действует до месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 280000 р.

Налогоплательщики, имеющие несколько налоговых вычетов, из пунктов 1, 2 имеют право на один максимальный вычет.

Социальные налоговые вычеты (статья 219 НК РФ):

1) в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели (организации науки, образования и т. д.), в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % от суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде в образовательных учреждениях, в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного пунктом 2 статьи 29 НК РФ; за обучение детей в возрасте до 24 лет, за обучение подопечных в возрасте до 18 лет в размере фактически произведенных расходов, но не более 50000 р. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей; за обучение брата или сестры до 24 лет на очной форме обучения;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению в медицинских учреждениях РФ; на лечение супруга(и), родителей, детей в возрасте до 18 лет; в размере стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом, приобретаемых налогоплательщиком за счет собственных средств. Этот вычет распространяется на суммы страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком по договору добровольного личного страхования, в т. ч. по страхованию супруга(и), родителей, детей до 18 лет. Общая сумма социального вычета по данному пункту принимается по сумме фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения в соответствии с пунктом 2 статьи 219. По дорогостоящим видам лечения вычет в размере фактических расходов без ограничения (перечень дорогостоящих видов лечения устанавливается Правительством РФ);

4) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам негосударственного пенсионного обеспечения в свою пользу, пользу супруга(и), родителей, детей-инвалидов,

а также по договорам добровольного пенсионного страхования в свою пользу, пользу супруга(и), родителей, детей-инвалидов с учетом ограничения в соответствии с пунктом 2 статьи 219;

5) в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде, дополнительных страховых взносов на накопительную часть пенсии с учетом ограничений пункта 2 статьи 219.

Ограничение по социальным вычетам (со 2 по 5 пункты) составляет 120000 р. в налоговом периоде.

Имущественные налоговые вычеты (статья 220 НК РФ):

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде, от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее 3 лет, но не превышающих в целом 1000000 р.; в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, но не превышающих в целом 250000 р. Если все перечисленное выше имущество находилось в собственности налогоплательщика 3 года и более, то вычет предоставляется в размере фактически полученной суммы от продажи указанного имущества;

2) в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них, а также земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома или доли в них; на погашение процентов по целевым займам и кредитам, полученным от российских организаций и индивидуальных предпринимателей и фактически израсходованных на новое строительство; на погашение процентов по кредитам, полученным от банков, находящихся на территории России, в целях перекредитования (рефинансирования) кредитов, указанных выше. В фактические расходы на строительство и приобретение включаются: разработка сметной документации, расходы на приобретение строительных и отделочных материалов, расходы на приобретение объекта недвижимости, расходы по отделке и достройке, расходы на подключение к сетям электро-, водо-, газоснабжения, канализации др.

Общий размер имущественного налогового вычета по данному пункту не может превышать 2000000 р. без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым кредитам.

Профессиональные налоговые вычеты (статья 221 НК РФ):

На получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) налогоплательщики, указанные в пункте 1 статьи 227 Налогового Кодекса РФ, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется налогоплательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей налогообложения, установленному главой 25 «Налог на прибыль организаций». Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20 % от общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности. Настоящее положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей;

2) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);

3) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений, полезных моделей и промышленных образцов, – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Удержания по исполнительным документам

На основании исполнительных документов из заработной платы работников производятся следующие удержания:

1) алименты на несовершеннолетних детей и недееспособных родителей;

2) суммы, перечисляемые возмещением ущерба, причиненного юридическим и физическим лицам;

3) суммы, перечисляемые возмещением морального ущерба.

В соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве» от 02.10.2007 г. № 229-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ порядок взыскания алиментов определяется Семейным кодексом РФ. Существуют определенные требования, предъявляемые к соглашению об уплате алиментов. В соглашении должно быть указано:

1) ФИО и адрес лица, обязанного уплачивать алименты;

2) ФИО получателя алиментов;

3) ФИО и дата рождения детей, на которых следует удерживать алименты;

4) размер алиментов;

5) сумма задолженности по алиментам, если есть задолженность;

6) способ и порядок уплаты алиментов;

7) порядок индексации размера алиментов;

8) дата, с которой начинается удержание алиментов.

Соглашение об уплате алиментов заключается в письменной форме и заверяется у нотариуса, после чего имеет силу исполнительного листа.

Размер алиментов на несовершеннолетних детей определяется в зависимости от обстоятельств:

1) пропорционально доходу родителя, с которого удерживаются алименты, и количеству детей (на одного ребенка 25 %, на двух – 33 %, на трех – 50 %);

2) в твердых денежных суммах;

3) одновременно в долях и твердой денежной сумме.

Существуют определенные виды доходов, с которых алименты не удерживаются:

1) выходное пособие, выплачиваемое при увольнении;

2) суммы, выплачиваемые при возмещении вреда, причиненного здоровью, и в результате потери кормильца;

3) алиментные обязательства.

Алименты удерживаются с суммы, оставшейся после удержания НДФЛ.

В бухгалтерии исполнительные документы регистрируются в специальном журнале, а удержанные суммы в трехдневный срок перечисляются взыскателю или пересылаются по почте.

6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда

В соответствии с действующим Планом счетов указанные расчеты учитываются на *счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*, который предназначен для обобщения информации о расчетах с персоналом как списочного, так и несписочного состава по всем видам заработной платы, премий, пособий и других выплат, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам организации.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – пассивный. Начисленная заработная плата отражается по *кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*, удержания из заработной платы и выплата заработной платы отражаются по *дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»*.

Основная корреспонденция счетов по *счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»* представлена в таблице:

Содержание операции	Д	К
1. Начислена заработная плата:		
а) основным производственным рабочим	20	70
б) вспомогательным рабочим	23	70
в) цеховому персоналу	25	70
г) управленческому персоналу организации	26	70
д) рабочим за исправление брака	28	70
е) персоналу обслуживающих производств и хозяйств	29	70
ж) работникам торговых организаций и производств, занятых сбытом продукции	44	70
2. Начислено пособие по временной нетрудоспособности:		
а) за первые три дня	20–29, 44	70
б) за счет средств ФСС	69.1	70
3. Начислены отпускные работникам:		
а) если резерв на оплату отпусков не создается	20	70
б) если резерв на оплату отпусков создается	96	70
4. Начислены работникам доходы по акциям за счет средств нераспределенной прибыли предприятия	84	70

Продолжение табл.

Содержание операции	Д	К
5. Удержан НДФЛ	70	68
6. Удержано с заработной платы:		
а) по исполнительным документам	70	76
б) по договорам добровольного страхования	70	76.1
в) за предоставленный заем	70	73.1
г) за материальный ущерб, недостачи и хищения	70	73.2
7. Перечислена заработная плата работникам на их лицевые счета	70	51
8. Выдана заработная плата из кассы	70	50.1
9. Депонирована не выданная в срок из кассы заработная плата:		
а) депонирована не выданная заработная плата		
б) сумма депонированной заработной платы возвращена из кассы на расчетный счет	70 51	76 50.1
10. Выдана из кассы депонированная заработная плата	76	50.1

Аналитический учет расчетов по оплате труда ведется на лицевых счетах работников (форма № Т-54а) и в расчетных и расчетно-платежных ведомостях. В целом по предприятию составляется свод начисленной заработной платы по составу и категориям работников. Эти данные необходимы для записи по синтетическим счетам, а также для контроля за фондом заработной платы и для составления отчетности.

7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии с Федеральным законом № 212-ФЗ плательщиками страховых взносов являются:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организация, индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг, а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы и искусства, издательским лицензионным дого-

ворам, лицензионным договором по предоставлению права использования, произведения науки, литературы и искусства.

Для начисления страховых взносов определяется база для каждого физического лица в сумме, не превышающей в 2015 г. для начисления взносов в Пенсионный фонд РФ – 711 тыс. р., для начисления взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (взносов в ФСС РФ) – 670 тыс. р. нарастающим итогом с начала года. С суммы, превышающей предельную величину, страховые взносы не начисляются. С 01.01.2015 г. предельная величина базы в отношении взносов в ФФОМС отменена. Взносы на обязательное медицинское страхование необходимо начислять на всю сумму выплат, рассчитанную нарастающим итогом с начала года.

Расчетным периодом является календарный год, а отчетный период – 1 квартал, 1 полугодие, 9 месяцев, календарный год. Уплата авансовых платежей по страховым взносам производится ежемесячно не позднее 15 числа следующего месяца.

ПФ РФ – 22 %, в т. ч. для лиц 1966 года рождения и старше все 22 % идут на финансирование страховой части трудовой пенсии; для лиц 1967 года рождения и моложе в 2015 г. все 22 % также идут на финансирование страховой части трудовой пенсии.

ФСС РФ – 2,9 %.

ФФОМС РФ – 5,1 %.

Плательщики страховых взносов, указанные во 2 пункте, т. е. индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают страховые взносы в Пенсионный фонд и Федеральный фонд ОМС исходя из стоимости страхового года.

Кроме страховых взносов, предусмотренных законом № 212-ФЗ, с суммы заработной платы, начисляемой работникам, необходимо уплачивать страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ, в ред. от 01.12.2014 г. № 406-ФЗ.

В соответствии с законом № 125-ФЗ выделяют 32 класса профессионального риска. Размер страховых взносов устанавливается от 0,2 % до 8,5 % для 32 класса профессионального риска.

Для расчетов по социальному страхованию и обеспечению используется *счет 69* (пассивный, расчетный). К нему открываются субсчета:

69.1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

При ведении аналитического учета по данным субсчетам в организациях открываются субсчета второго порядка в соответствии с учетной политикой организации.

Начисление страховых взносов производится за счет тех же источников, к которым была отнесена заработная плата, т. е. при начислении страховых взносов составляется бухгалтерская запись **Д-20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» К-69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».**

Уплата страховых взносов отражается бухгалтерской записью **Д-69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» К-51 «Расчетные счета».**

Контрольные вопросы по главе 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

1. Что понимают под оплатой труда?
2. Что такое заработная плата?
3. Назовите основные виды оплаты труда.
4. Назовите основные формы оплаты труда.
5. Назовите основные типовые первичные документы по учету труда и его оплаты.

6. Назовите основные виды государственных гарантий по оплате труда.

7. Охарактеризуйте основные системы сдельной формы оплаты труда.

8. Охарактеризуйте основные системы повременной формы оплаты труда.

9. Перечислите основные виды доплат и надбавок.

10. Как осуществляется районное регулирование заработной платы?

11. Как определяется расчетный период при исчислении среднего заработка (среднего дневного заработка) для расчета отпускных?

12. Порядок расчета пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

13. Назовите группы удержаний из заработной платы.

14. Какие виды удержаний из заработной платы считаются обязательными?

15. Назовите основные элементы, характеризующие налог на доходы физических лиц.

16. Назовите виды и размеры налоговых вычетов, на которые имеют право физические лица.

17. Какой счет используется для бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда?

18. Составьте бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета по основным видам начислений и удержаний из заработной платы.

19. Перечислите обязательные удержания из заработной платы работника.

20. Какие существуют ставки НДФЛ?

21. Какие вычеты относятся к стандартным?

22. Перечислите социальные вычеты.

23. Перечислите платежи по социальному страхованию, которые организации должны уплачивать за работников.

24. Назовите тарифы страховых взносов в ФСС на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

25. Как осуществляется бухгалтерский учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению?

Глава 15. УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Гражданский кодекс РФ, часть 1, утвержден 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 80-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ, часть 2, утвержден 26.01.1996 г. № 14-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ, часть 1, утвержден 31.07.1998 г. № 146-ФЗ, в ред. от 08.03.2015 г. № 49-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ, часть 2, утвержден 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. от 06.04.2015 г. № 83-ФЗ.

1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчета исковой давности

Под **дебиторской задолженностью** понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации, в т. ч. задолженность покупателей за отгруженную им продукцию, задолженность подотчетных лиц по подотчетным суммам и др. Организации и лица, которые должны данной организации, называются **дебиторами**.

Дебиторская задолженность учитывается на *счетах 62 «Расчет с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прошлым операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

Кредиторской задолженностью называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и физическим лицам, которых называют **кредиторами**.

Кредиторская задолженность учитывается на *счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

Для дебиторской и кредиторской задолженности установлен *срок исковой давности* 3 года. Он начинается исчисляться по окончании срока исполнения обязательств или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательств.

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженность подлежат списанию.

Дебиторская задолженность списывается на финансовый результат организации в составе прочих расходов или на уменьшение резерва по сомнительным долгам, если такой резерв создается.

Списание дебиторской задолженности оформляется бухгалтерской записью **Д-63** «Резервы по сомнительным долгам», **91.2** «Прочие расходы» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна учитываться за балансом на счете *007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»*. За балансом дебиторская задолженность учитывается в течение пяти лет с момента списания с баланса для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности поступившая сумма относится на прочие доходы организации **Д-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-91.1** «Прочие доходы». Одновременно указанные суммы списываются с забалансового счета *007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»*.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовый результат организации в составе прочих доходов **Д-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы».

В настоящее время при осуществлении товарных операций могут применяться следующие формы безналичных расчетов в соответствии с Положением ЦБ РФ «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19.06.2012 г. № 383-П (ред. от 29.04.2014 г. № 3248-У):

- 1) расчеты платежными поручениями;
- 2) расчеты по инкассо;
- 3) аккредитивная форма расчетов;
- 4) расчеты с использованием чеков;
- 5) расчеты с использованием векселей.

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие товарно-материальные ценности, оказывающие различные виды услуг, выполняющие различные работы. Расчеты с поставщиками и подрядчиками учитываются на одноименном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». К нему могут открываться субсчета:

60.1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

60.2 «Расчеты по авансам выданным».

Порядок расчетов с поставщиками и подрядчиками рассмотрен в главе 6 «Учет материально-производственных запасов (МПЗ)», вопрос 4 «Учет расчетов с поставщиками». В настоящее время организации самостоятельно выбирают формы расчетов с поставщиками и подрядчиками. Счета, предъявленные поставщиками к оплате за отпущенные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, отражают бухгалтерской записью Д-10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Д-19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – отдельно отражается сумма НДС по предъявленным счетам.

При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, а также в случае несоответствия цен и при арифметических ошибках возникают расчеты по претензиям Д-76.2 «Расчеты по претензиям» К-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками отражается следующей записью в зависимости от применяемой формы расчетов: Д-60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Авансы, выдаваемые поставщикам под поставку товарно-материальных ценностей, предстоящее выполнение работ и оказание услуг, отражаются: Д-60.2 «Расчеты по авансам выданным»

К-51 «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **55** «Специальные счета в банках».

При зачете ранее выданных авансов в счет оплаты за поступившие товарно-материальные ценности делают бухгалтерскую запись **Д-60.1** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» **К-60.2** «Расчеты по авансам выданным».

3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками используется одноименный счет **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками». К нему могут открываться субсчета:

62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

62.2 «Расчеты по авансам полученным».

Порядок расчетов с покупателями и заказчиками рассмотрен в главе 8 «Учет готовой продукции и операций по ее продаже», вопрос 5 «Учет операций по продаже готовой продукции».

На сумму счетов, выставленных покупателям и заказчикам за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги (с учетом НДС), делают бухгалтерскую запись **Д-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками» **К-90.1** «Выручка».

При погашении покупателями и заказчиками задолженности за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги делают бухгалтерскую запись **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При продаже амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов), а также иного имущества (материалы, ценные бумаги) на суммы, предъявленные покупателям к оплате, делают бухгалтерскую запись **Д-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками» **К-91.1** «Прочие доходы». При поступлении платежей от покупателей оформляется бухгалтерская запись **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками». Суммы авансов, полученных от покупателей и заказчиков, отражаются бухгалтерской записью **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-62.2** «Расчеты по полученным авансам». С суммы полученных авансов исчисляется НДС **Д-62.2** «Расчеты по авансам полученным» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам». При зачете полученных ранее авансов в счет

оплаты за отгруженную продукцию, работы, услуги делают бухгалтерскую запись **Д-62.2** «Расчеты по авансам полученным» **К-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками». Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут отдельно по каждому покупателю и заказчику, а внутри – с разбивкой по предъявленным счетам и другим расчетным документам.

В организациях, выполняющих работу долгосрочного характера, для учета расчетов с заказчиками применяется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» (см. в главе 8 «Учет готовой продукции и операций по ее продаже» вопрос 3 «Учет отгрузки продукции»).

4. Учет расчетов с использованием векселей

Учет векселей, выданных поставщикам

Учет расчетов с использованием векселей осуществляется на тех же счетах, где ведутся расчеты без использования векселей.

Векселя, выданные под приобретение товарно-материальных ценностей, отражают **Д-60.1** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» **К-60.3** «Векселя выданные».

Задолженность числится на счете 60.3 «Векселя выданные» до момента погашения векселя. При погашении векселя делают бухгалтерскую запись **Д-60.3** «Векселя выданные» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

Просроченные векселя отражаются в учете обособленно. При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование товаров без его оплаты, суммы процентов относят на прочие расходы организации **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-60.3** «Векселя выданные».

Учет векселей, полученных от покупателей

Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают их на счете 62.3 «Векселя полученные». При получении векселя от покупателя делают бухгалтерскую запись **Д-62.3** «Векселя полученные» **К-62.1** «Расчеты с покупателями и заказчиками». При оплате векселя покупателем делают бухгалтерскую запись **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-62.3** «Векселя полученные». Проценты, начисляемые по полученным от покупателей век-

селям, относят на прочие доходы организации **Д-62.3 «Векселя полученные» К-91.1 «Прочие доходы»**.

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Номинальная стоимость отказного векселя с учетом причитающихся по нему процентов относится на расчеты по претензиям **Д-76.2 «Расчеты по претензиям» К-62.3 «Векселя полученные»**.

Особенности учета финансовых векселей рассмотрены в главе 12 «Учет обязательств по займам и кредитам», вопрос 3 «Учет полученных займов».

5. Учет резервов по сомнительным долгам

Согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» организации формируют резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и физическими лицами за продукцию, товары, работы и услуги в обязательном порядке с отнесением сумм резервов на финансовый результат организации. В налоговом учете согласно статье 266 главы 25 части 2 НК РФ формирование резервов происходит в соответствии с учетной политикой организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями. Резервы сомнительных долгов создаются по данным инвентаризации дебиторской задолженности. В бухгалтерском учете величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу, при этом сумма резерва, на усмотрение организации, может быть на всю сумму обязательства или на какую-либо ее часть.

Для целей налогового учета формирование резерва сомнительных долгов осуществляется по следующим правилам:

- долги, срок оплаты которых истек меньше 45 календарных дней назад, включаться в резерв не будут;
- если оплату задержали на 45–90 дней, то в резерв отчисляется 50 % от размера задолженности;
- если долг просрочен более чем на 90 календарных дней, то резерв создается под всю сумму обязательства.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов в бухгалтерском учете оформляется бухгалтерская запись **Д-91.2 «Про-**

чие расходы» **К-63** «Резервы по сомнительным долгам». Списание неостребованных долгов, признанных сомнительными, отражается бухгалтерской записью **Д-63** «Резервы по сомнительным долгам» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Списанные долги должны учитываться за балансом в течение пяти лет на счете *007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»*. По окончании отчетного года сумма резерва сомнительных долгов, созданная в предыдущем отчетном году и неиспользованная, присоединяется к прибыли отчетного года в составе прочих доходов **Д-63** «Резервы по сомнительным долгам» **К-91.1** «Прочие доходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражается в балансе в оценке нетто, т. е. за минусом созданных резервов; таким образом, в балансе отдельно сумма резерва не отражается.

6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость (НДС)

Для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с НДС, предназначены счета *19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* и *68 «Расчеты по налогам и сборам»*.

Счет 19 имеет следующие субсчета:

19.1 «НДС при приобретении основных средств»;

19.2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;

19.3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета *19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* отражают сумму НДС по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам и нематериальным активам с кредита счетов *60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* и *76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*.

После принятия к учету основных средств, нематериальных активов и материально-производственных запасов суммы НДС, учтенные на счете *19 «Налог на добавленную стоимость по приобретен-*

ным ценностям», списываются в зависимости от направления использования приобретенных объектов:

Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – при производственном использовании;

Д-29 «Обслуживающие производства и хозяйства», **91.2** «Прочие расходы», **86** «Целевое финансирование» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – при использовании на непроизводственные цели;

Д-91.2 «Прочие расходы» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – при продаже указанного имущества.

Суммы НДС по имуществу, используемому для изготовления продукции, освобожденной от НДС, списываются на затраты предприятия **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство» **К-19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При продаже предприятием продукции, товаров и иного имущества суммы начисляемого НДС отражаются бухгалтерской записью **Д-90.3** «Налог на добавленную стоимость», **91.2** «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам».

При уплате НДС в бюджет оформляется бухгалтерская запись **Д-68** «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета».

НДС регулируется главой 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость». Плательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели. Объект налогообложения – реализация товаров, работ, услуг на территории РФ. Налоговый период – квартал. Налоговые ставки могут быть равны 0 %, 10 % и 18 %.

Учет акцизов

Регулируется главой 22 НК РФ «Акцизы».

Учет ведется аналогично учету НДС на счетах **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и **68** «Расчеты по налогам и сборам».

Учет налога на доходы физических лиц

Регулируется главой 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц». См. в главе 14 «Учет расчетов с персоналом по оплате труда» вопрос 5 «Расчет удержаний из заработной платы».

Учет налога на прибыль организаций

Регулируется главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». См. в главе 16 «Учет финансовых результатов» вопрос 2 «Учет использования прибыли (учет расчетов по налогу на прибыль)».

Учет транспортного налога

Регулируется главой 28 НК РФ «Транспортный налог». Налогоплательщики – организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства. Налоговый период – календарный год. Отчетный период – 1-й, 2-й и 3-й квартал. Налоговые ставки устанавливаются субъектами РФ в рублях в зависимости от мощности двигателя в лошадиных силах. В Кемеровской области действуют следующие ставки транспортного налога: для легковых автомобилей – от 5,5 до 135 р. с каждой лошадиной силы, для грузовых автомобилей – от 25 до 85 р.

Платежи по транспортному налогу включаются в себестоимость товаров, продукции, работ, услуг **Д-26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам».

При перечислении транспортного налога в бюджет оформляется бухгалтерская запись **Д-68** «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета».

Учет налога на имущество организации

Регулируется главой 30 НК РФ «Налог на имущество организаций». Налоговая база – среднегодовая стоимость движимого и недвижимого имущества (рассчитывается исходя из остаточной стоимости имущества, учитываемого на счетах *01* «Основные средства» и *03* «Доходные вложения в материальные ценности»). Не признается объектом налогообложения движимое имущество, принятое с 01.01.2013 г. на учет в качестве основных средств.

Налоговая ставка 2,2 % от среднегодовой стоимости имущества. Налоговый период – календарный год. Отчетный период – 1-й квартал, 1-е полугодие и 9 месяцев. При начислении налога на имущество оформляется бухгалтерская запись **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам». При уплате налога в бюджет – **Д-68** «Расчеты по налогам и сборам» **К-51** «Расчетные счета».

Учет земельного налога

Регулируется главой 31 НК РФ «Земельный налог». Плательщики – организации и физические лица, имеющие земельные участки в собственности, постоянном пользовании и пожизненном наследуемом владении. Налоговая база – кадастровая стоимость земельных участков. Налоговый период – календарный год. Отчетный период – 1-й, 2-й и 3-й квартал календарного года. Налоговые ставки – 0,3 % для земельных участков сельскохозяйственного назначения, а также находящихся под жилым фондом и объектами ЖКХ и 0,5 % для прочих земельных участков.

При начислении земельного налога оформляется бухгалтерская запись Д-91.2 «Прочие расходы» К-68 «Расчеты по налогам и сборам». При уплате налога в бюджет – Д-68 «Расчеты по налогам и сборам» К-51 «Расчетные счета».

7. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Расчеты с персоналом по прочим операциям учитываются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К нему могут быть открыты следующие субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Займы, предоставляемые работникам организации, оформляют бухгалтерской записью Д-73.1 «Расчеты по предоставленным займам» К-50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

Проценты, начисляемые по предоставленным займам, отражаются бухгалтерской записью Д-73.1 «Расчеты по предоставленным займам» К-66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Погашение займов и уплата процентов отражаются бухгалтерской записью Д-50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-73.1 «Расчеты по предоставленным займам».

Суммы материального ущерба по недостачам и порче имущества, отнесенные на виновное лицо, отражаются бухгалтерской записью Д-73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» К-94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если на виновное лицо относится сумма недостачи по рыночной стоимости, то разница между рыночной и балансовой стоимо-

стью недостающего имущества оформляется бухгалтерской записью **Д-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба» **К-98** «Доходы будущих периодов».

При погашении материального ущерба виновным лицом оформляется бухгалтерская запись **Д-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Если суд принял решение о невозможности взыскания материального ущерба с виновного лица, сумма ущерба относится на финансовый результат предприятия в составе прочих расходов **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-73.2** «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Кроме вышеперечисленных расчетов на счете **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут отражаться расчеты с работниками за форменную одежду, за питание и другие аналогичные расчеты.

8. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Все виды расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и по другим суммам отражают на счете **75** «Расчеты с учредителями». К счету **75** открывают следующие субсчета:

75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»;

75.2 «Расчеты по выплате доходов».

Д-75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» **К-80** «Уставный капитал» – при создании организации на установленную сумму вкладов;

Д-08 «Вложения во внеоборотный активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **58** «Финансовые вложения» **К-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный капитал» – при фактическом внесении вкладов учредителями.

Оприходование имущества, внесенного в натуральной форме, осуществляется по договорной стоимости. Если акции акционерного общества продаются по цене выше номинальной стоимости, то разница между номинальной стоимостью оплаченных акций отно-

сится на счет добавочного капитала **Д-75.1** «Расчеты по вкладам в уставный капитал» **К-83** «Добавочный капитал».

Начисление доходов учредителям от участия в организации отражается бухгалтерской записью **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-75.2** «Расчеты по выплате доходов».

Если доходы начисляются учредителям, являющимся работниками организации, делается бухгалтерская запись **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-70** «Расчеты с персоналом по оплате труда».

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживается налог на доходы по ставке 15 % и 13 % соответственно у источника выплаты и составляется бухгалтерская запись **Д-75.2** «Расчеты по выплате доходов», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам».

При выплате доходов учредителям составляется бухгалтерская запись **Д-75.2** «Расчеты по выплате доходов», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому учредителю, кроме расчетов с акционерами – собственниками акций на предъявителя.

9. Учет расчетов с государственными и муниципальными органами

Унитарные предприятия для расчетов с государственными и муниципальными органами используют *счет 75*, к которому открывают субсчета:

75.1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

75.2 «Расчеты по выплате доходов».

На первом субсчете учитываются расчеты предприятия с государственными органами или органами местного самоуправления по имуществу, передаваемому ему на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом в бухгалтерском учете предприятия делается бухгалтерская запись **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-80** «Уставный капитал».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств оформляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами без увеличения уставного фонда предприятия оформляется бухгалтерской записью **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием оборотных и внеоборотных активов составляется бухгалтерская запись **Д-08** «Вложения во внеоборотные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

Изъятие у унитарного предприятия имущества и денежных средств оформляется бухгалтерской записью **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары», **50** «Касса», **51** «Расчетные счета» и др.

Одновременно уменьшается уставной фонд унитарного предприятия на величину изъятого имущества **Д-80** «Уставный капитал» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

При выделении средств целевого назначения унитарному предприятию государственным или муниципальным органом выделенные средства отражаются **Д-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу» **К-86** «Целевое финансирование».

При фактическом поступлении денежных средств **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-75.1** «Расчеты по выделенному имуществу».

На втором субсчете учитывают расчеты унитарного предприятия с государственными органами и органами местного самоуправления по причитающимся им доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов в учете унитарного предприятия отражается **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-75.2** «Расчеты по выплате доходов».

Перечисление доходов государственному или муниципальному органу **Д-75.2** «Расчеты по выплате доходов» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с предприятиями, организациями и физическими лицами используется счет **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к нему открываются субсчета:

76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76.2 «Расчеты по претензиям»;

76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76.4 «Расчеты по депонированным суммам».

Могут быть открыты и другие субсчета.

На субсчете **76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала организации, когда организация выступает страхователем. Начисленные суммы страховых платежей включаются в себестоимость **Д-23** «Вспомогательное производство», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **29** «Обслуживающие производства и хозяйства», **44** «Расходы на продажу» **К-76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

При перечислении страховых платежей делается бухгалтерская запись **Д-76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **55** «Специальные счета в банках».

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списываются бухгалтерской записью **Д-76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию» **К-10** «Материалы», **41** «Товары», **43** «Готовая продукция» и др.

Суммы страхового возмещения, причитающиеся работнику организации, отражаются бухгалтерской записью **Д-76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию» **К-73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям». При получении страхового возмещения – **Д-50** «Касса», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные

счета» **К-76.1** «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Аналитический учет по счету 76.1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведут по страховщикам и договорам страхования.

На субсчете 76.2 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявляемым поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям, а также по предъявленным и признанным пеням, штрафам, неустойкам и т. п. Причиненный организации ущерб списывают в дебет 76.2 «Расчеты по претензиям»:

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на суммы претензий, предъявленных поставщикам из-за несоответствия цен, арифметических ошибок по оприходованным товарно-материальным ценностям;

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство» – за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – по суммам, ошибочно списанным банком со счетов организации;

Д-76.2 «Расчеты по претензиям» **К-91.1** «Прочие доходы» – по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с контрагентов.

Сумма удовлетворенных претензий отражается бухгалтерской записью **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-76.2** «Расчеты по претензиям».

Суммы неудовлетворенных претензий списывают на те же счета, откуда они были списаны, т. е. **Д-60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **20** «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство», **51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета», **66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», **91.2** «Прочие расходы» и др. **К-76.2** «Расчеты по претензиям».

На субсчете 76.3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в частности, по прибыли, полученной по договору простого товарищества. Доходы, подлежащие к получению, отражаются бухгалтерской записью **Д-76.3** «Рас-

четы по причитающимся дивидендам и другим доходам» **К-91.1** «Прочие доходы». При получении доходов – **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-76.3** «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

На субсчете 76.4 «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты по депонированным суммам, расчеты с работниками организации по невыплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей. Депонированные суммы отражаются бухгалтерской записью **Д-70** «Расчеты с персоналом по оплате труда» **К-76.4** «Расчеты по депонированным суммам».

Одновременно депонированные суммы возвращаются из кассы на расчетный счет предприятия **Д-51** «Расчетные счета» **К-50** «Касса».

При выплате депонированных сумм получателю делается бухгалтерская запись **Д-76.4** «Расчеты по депонированным суммам» **К-50** «Касса».

Данная операция отражается в карточке учета депонентской задолженности (книге учета расчетов с депонентами).

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведется по каждому дебитору, кредитору. Сальдо по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» определяется развернуто по данным оборотной ведомости по аналитическим счетам.

11. Учет операций по доверительному управлению имуществом

Операции по доверительному управлению имуществом (трастовые операции) совершаются на основании договора доверительного управления, в котором участвуют три стороны:

1) **учредитель управления** (учредитель траста) – собственник имущества или прав на имущество, которое он передает в управление доверительному управляющему;

2) **доверительный управляющий** (доверительный собственник) – физическое или юридическое лицо, которое принимает на себя функции по управлению имуществом на основании договора доверительного управления (например, трастовый отдел банка);

3) **выгодоприобретатель** (бенефициарий) – физическое или юридическое лицо, в пользу которого заключается договор довери-

тельного управления, он получает доходы в размере и на условиях, предусмотренных договором, им может быть учредитель траста.

Таким образом, трастовые операции являются посредническими операциями. К трастовым операциям относятся:

- операции по управлению имуществом по просьбе клиента;
- операции по управлению имуществом недееспособного собственника;
- операции по формированию инвестиционного портфеля и управлению им;
- управление частными пенсионными фондами;
- операции по выплате дивидендов по поручению предприятий с большим числом акционеров и т. д.

Учет у учредителя доверительного управления

Переданное в доверительное управление имущество списывается по учетной стоимости на дату вступления договора в силу, при этом делается бухгалтерская запись **Д-79.3** «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **58** «Финансовые вложения» и др.

Сумма амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывается бухгалтерской записью **Д-02** «Амортизация основных средств», **05** «Амортизация нематериальных активов» **К-79.3** «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Начисление дохода учредителю управления оформляется бухгалтерской записью **Д-79.3** «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» **К-91.1** «Прочие доходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли, отражаются бухгалтерской записью **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-79.3** «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Суммы возмещения убытков в связи с утратой или повреждением имущества, а также суммы упущенной выгоды по договору отражаются бухгалтерской записью **Д-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы».

При получении указанных средств учредителями управления оформляется бухгалтерская запись **Д-51** «Расчетные счета», **52**

«Валютные счета» К-76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По окончании договора доверительного управления возврат имущества учредителю управления производится в той же оценке, в которой имущество было передано в управление, **Д-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения»** и др. **К-79.3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».**

Одновременно списываются суммы начисленной амортизации **Д-79.3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» К-02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».**

При составлении бухгалтерской отчетности учредителем управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования. *Счет 79.3 «Внутрихозяйственные расчеты по договору доверительного управления имуществом»* в бухгалтерском балансе учредителя управления не отражается.

Учет у доверительного управляющего

Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления обособленно от собственного имущества. Для каждого договора доверительного управления открывается отдельный субсчет к *счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»*, внутри которого ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по стоимости, числящейся в учете учредителя на дату вступления договора в силу: **Д-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения»** и др. **К-79.3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».**

Одновременно отражаются суммы начисленной амортизации **Д-79.3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» К-02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».**

Учет операций, связанных с договором доверительного управления, а также формирование и учет затрат на производство и продажу продукции, расчет и учет финансовых результатов ведется

в общеустановленном порядке. Однако обязательно открывается отдельный банковский счет для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу осуществляется в общеустановленном порядке, сумма амортизации относится на затраты **Д-20** «Основное производство», **23** «Вспомогательное производство», **25** «Общепроизводственные расходы», **26** «Общехозяйственные расходы», **44** «Расходы на продажу» **К-02** «Амортизация основных средств», **05** «Амортизация нематериальных активов».

Учет приобретения и создания объектов долгосрочных инвестиций ведется в общеустановленном порядке. Имущество, возвращенное учредителю управления по окончании договора, списывается бухгалтерской записью **Д-79.3** «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **58** «Финансовые вложения» и др.

Суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов, причитающиеся доверительному управляющему, оформляются бухгалтерской записью **Д-26** «Общехозяйственные расходы» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а при фактическом перечислении указанных сумм – **Д-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета».

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в порядке и в сроки, установленные договором. Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное управление, в общеустановленном порядке.

Учет у выгодоприобретателя

Доход, причитающийся выгодоприобретателю, отражается у него в составе прочих доходов **Д-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-91.1** «Прочие доходы».

Денежные средства, поступившие в счет причитающегося дохода, отражаются бухгалтерской записью **Д-51** «Расчетные счета», **52** «Валютные счета» **К-76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы возмещения упущенной выгоды, причитающейся выгодоприобретателю, оформляются аналогичными бухгалтерскими записями.

Выгодоприобретатель представляет отчетность о своей деятельности в общеустановленном порядке с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления.

12. Учет расчетов с дочерними или зависимыми обществами

Под взаимосвязанными организациями понимаются организации, данные бухгалтерской отчетности которых представляются в составе сводной бухгалтерской отчетности. Этими организациями могут быть дочерние и зависимые общества. Правовой статус дочерних и зависимых обществ определен ГК РФ.

Дочерним признается хозяйственное общество, если другое (основное) хозяйственное общество в силу преобладающего участия в его уставном капитале (свыше 50 % голосующих акций или свыше 50 % складочного капитала) либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Зависимым признается хозяйственное общество, если другое общество имеет более 20 % голосующих акций акционерного общества или 20 % уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Дочерние и зависимые общества являются юридическими лицами.

Внутригрупповые расчеты учитывают в обычном порядке, установленном для расчетов раздела 6 Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций «Расчеты».

Если организация – член группы – выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на *счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*.

Если организация – член группы – выступает в роли покупателя, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на *счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*.

Расчеты, связанные с формированием уставного капитала и распределением доходов внутри группы, осуществляются на *счете 75 «Расчеты с учредителями»*.

Прочие внутригрупповые расчеты учитываются на *счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»*.

К перечисленным счетам организации могут открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при доставлении сводной бухгалтерской отчетности.

Основная корреспонденция счетов по учету расчетов с дочерними и зависимыми обществами представлена в таблице.

Содержание операции	Д	К
1. На основании учредительных документов определена сумма имущества и денежных средств, причитающихся к получению в качестве вклада в уставный капитал	75.1	80
2. Отражено фактическое поступление имущества от головной организации (преобладающего общества)	01, 04, 10, 41, 58 и др.	75.1
3. Отражено поступление денежных средств в качестве вклада в уставный капитал на расчетный счет дочернего (зависимого) общества	51	75.1
4. Отражено поступление имущества от головной организации (преобладающего общества), не связанного с вкладами в уставный капитал	08, 10, 19, 41, 58 и др.	76
5. Отражены расчеты с другими дочерними (зависимыми) организациями группы по приобретению (поступлению) имущества	08, 10, 19, 41, 58 и др.	76 (98)
6. Отражены расчеты с другими дочерними (зависимыми) организациями группы по реализации продукции (прочих активов)	90 (91), 62	40, 20 (08, 10, 23, 29, 41, 58 и др.) 90 (91)
7. Отражено начисление дивидендов, причитающихся головной организации (преобладающему обществу)	84	75.2
8. Перечислены дивиденды головной организации (преобладающему обществу)	75.2	51
9. Отражено извещение о сумме убытка, подлежащего возмещению головной организацией (преобладающим обществом) в тех случаях, когда головная организация или преобладающее общество несет ответственность за допущенные убытки	75.2	84
10. Отражено поступление денежных средств в погашение убытка	51	75.2

Продолжение табл.

Содержание операции	Д	К
11. Передано имущество головной организации (преобладающему обществу)	75.1	01, 04, 10, 40, 41, 58 и др.
12. Отражена задолженность головной организации (преобладающего общества) по вкладам в уставный капитал дочернего (зависимого) общества	84	58
13. Передано имущество в счет вклада в уставный капитал дочерних (зависимых) обществ	58	01, 04, 10, 40, 41, 58 и др.
14. Перечислены денежные средства в счет вклада в уставный капитал дочерних (зависимых) обществ	58	51

Учет у головной организации (преобладающего общества)

Содержание операции	Д	К
1. Передано имущество, не связанное с вкладами в уставный капитал	91, 76	76, 01, 04, 10, 40, 41, 58 и др.
2. Произведены расчеты с дочерними (зависимыми) обществами по приобретению имущества	08, 10, 41, 58 и др.	76 (98)
3. Произведены расчеты с дочерними (зависимыми) обществами по реализации имущества	90 (91), 62	43, 41, 20 (08, 10, 23, 29, 58 и др.), 90 (91)
4. Отражено получение извещения от дочернего или зависимого общества о сумме причитающейся прибыли	58	91
5. Сумма прибыли получена на расчетный счет	51	58
6. Отражена задолженность дочернего (зависимого) общества по стоимости имущества, подлежащего возврату при выходе головного или преобладающего общества из числа учредителей	76	58
7. Оприходовано возвращенное имущество	08, 10, 23, 29, 41, 58 и др.	76

13. Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы, представительства и иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения подразделения, источников финансирования, территориального распо-

ложения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации также зависит от наличия банковского счета и отдельного баланса у филиалов. Структурные подразделения, выделенные на отдельный баланс, для расчетов с головной организацией (головная организация для расчетов со структурными подразделениями) используют *счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»*, к нему могут быть открыты следующие субсчета:

79.1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

79.2 «Расчеты по текущим операциям»;

79.3 «Расчеты по доверительному управлению».

На субсчете *79.1 «Расчеты по выделенному имуществу»* учитывается состояние расчетов с обособленными подразделениями организации по переданным им оборотным и внеоборотным активам.

При передаче имущества составляется бухгалтерская запись **Д-79.1 «Расчеты по выделенному имуществу» К-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары»** и др. Обособленные подразделения приходят полученное имущество бухгалтерской записью **Д-01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» К-79.1 «Расчеты по выделенному имуществу».**

На субсчете *79.2 «Расчеты по текущим операциям»* учитываются все прочие расчеты организации с подразделениями, выделенными на отдельный баланс: по взаимному отпуску материалов, продаже продукции, выплате заработной платы, передаче расходов по управленческой деятельности. *Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты»* активный, поэтому при отпуске материальных ценностей обособленным подразделениям делается бухгалтерская запись **Д-79.2 «Расчеты по текущим операциям» К-10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»**, а при получении материальных ценностей от подразделений – **Д-10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» К-79.2 «Расчеты по текущим операциям».**

В бухгалтерском балансе головной организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, т. е. остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по счетам головной организации.

Аналитический учет по *счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»* ведется по каждому обособленному подразделению организации.

Контрольные вопросы по главе 15. УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1. Кого называют дебитором?
2. Кого называют кредитором?
3. Что означает понятие «срок исковой давности»?
4. Назовите основные формы безналичных расчетов.
5. Какие счета используются для учета расчетов с покупателями и заказчиками?
6. Какие счета используются для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками?
7. На каких счетах учитываются расчеты по налогам?
8. Что подразумевается под дебиторской и кредиторской задолженностью?
9. В каких случаях организация выступает как кредитор, а в каких – как дебитор?
10. Что понимается под исковой давностью, каков ее срок?
11. Что означает дебетовое сальдо по счету 60? В каких случаях оно может возникнуть?
12. Какие организации можно отнести к поставщикам и подрядчикам?
13. Каким образом осуществляются расчеты с поставщиками и подрядчиками?
14. В каких случаях используется товарный вексель?
15. Каким образом могут осуществляться расчеты с покупателями?
16. Какая задолженность признается сомнительной?
17. Когда создается резерв по сомнительным долгам и для чего он предназначен?
18. Каков порядок учета НДС?
19. Кратко опишите порядок учета расчетов со страховыми организациями.
20. Опишите порядок учета внутрихозяйственных расчетов.
21. В чем заключается особенность бухгалтерских записей по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты»?
22. Назовите объекты доверительного управления имуществом.
23. Каков порядок учета расчетов с доверительным управляющим?

24. Каков порядок отражения в бухгалтерской отчетности расчетов с дебиторами и кредиторами?

25. Счета какого раздела Плана счетов предназначены для отражения дебиторской и кредиторской задолженности?

26. В каких случаях может возникнуть дебетовое сальдо по счету 60?

27. Каков порядок учета акцизов?

Глава 16. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, в ред. от 27.04.2012 г. № 55н.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, в ред. от 27.04.2012 г. № 55н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н, в ред. от 24.12.2010 г. № 186н.

Налоговый кодекс РФ, часть 2, глава 25 «Налог на прибыль организаций», утвержден 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. от 23.07.2013 г. № 251-ФЗ.

1. Учет формирования финансового результата организации

Для целей бухгалтерского учета финансовый результат является показателем, характеризующим эффективность хозяйственной деятельности организации. Для целей налогового учета – базой, облагаемой налогом на прибыль.

Учет финансовых результатов и распределение прибыли является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета.

Исчисление финансового результата организации строится на основном методологическом принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленном в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В соответствии с ним факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Функцию Положения по учету финансовых результатов выполняют ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации», через которые прямо или косвенно определяется финансовый результат, а также способы и аспекты учета финансовых результатов.

В соответствии с ПБУ 9/99 под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления ак-

тивов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- задатка;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В соответствии с ПБУ 10/99 под расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не признаются расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Признанные доходы и расходы в зависимости от характера, а также от условий их получения и направлений деятельности подразделяются на:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- доходы и расходы от прочих операций.

Соотнесение доходов и расходов позволяет выявить финансовый результат отчетного периода.

Порядок формирования конечного финансового результата деятельности организации представлен в таблице:

Конечный финансовый результат деятельности организации	
Прибыль от обычных видов деятельности	Убыток от обычных видов деятельности
Доходы от прочих операций	Расходы по прочим операциям
	Платежи налога на прибыль, а также причитающихся налоговых санкций

Под финансовым результатом от обычных видов деятельности понимается прибыль (убыток) от операций, являющихся предметом основной деятельности организации, которая определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей, и затратами на ее производство и продажу.

Под финансовым результатом от прочей деятельности понимается результат по всем операциям организации, отличным от операций по обычным видам деятельности.

Прибыли (убытки) – это показатели, отражающие финансовый результат от прочей финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации, определяемые в результате сопоставления выручки от продажи имущества организации и расходов, связанных с его выбытием.

Доходы (расходы) – это суммы, которые не имеют отношения к процессам, связанным с продажей продукции и товаров, но имеют непосредственное отношение к операциям по ведению финансово-хозяйственной деятельности организации.

В зависимости от временной определенности в бухгалтерском учете выделяются две учетные категории – «расходы будущих периодов» и «доходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов представляют собой расходы, осуществленные в данном отчетном периоде, оказывающие влияние на финансовые результаты в двух и более отчетных периодах. Такие расходы исключаются из расходов данного отчетного периода и включаются в состав активов организации.

Доходы будущих периодов, так же как и аналогичные расходы, могут возникать еще до того, как они заработаны по существу. Поэтому в бухгалтерском учете финансовых результатов возникает необходимость в определении доли рассматриваемых доходов, включаемых в состав финансового результатов отчетного периода.

Сводным показателем, характеризующим финансовый результат деятельности организации, является **бухгалтерская прибыль или убыток** (прибыль или убыток до налогообложения), которая складывается из финансового результата от обычных видов деятельности (прибыль или убыток от продаж) и финансового результата от прочих операций (сальдо прочих доходов и расходов).

Для учета финансового результата используется *счет 99 «Прибыли и убытки»*. По *дебету* отражают убытки, по *кредиту* – прибыль. Учет финансового результата ведется на *счете 99 «Прибыли и убытки»* нарастающим итогом с начала года.

Формирование финансового результата от обычных видов деятельности

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой счи-

таются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:

- у организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;
- право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю;
- сумма расходов, связанных с полученными доходами должна быть определена.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе перера-

ботки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Расходы принимаются к учету при единовременном выполнении условий:

- сумма расходов может быть надежно оценена;
- расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства;
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется по счету 90 «Продажи».

Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- по работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- по покупным изделиям (приобретенным для комплектации);

- по строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;

- по услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;

- по транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

- по предоставлению за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, участие в уставных капиталах других организаций (если это является предметом деятельности организации) и т. п.

Финансовый результат от обычных видов деятельности формируется на *счете 90 «Продажи»* – активно-пассивном, операционно-результативном. К *счету 90 «Продажи»* могут быть открыты субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль / убыток от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается по *кредиту счета 90 «Продажи»* и *дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*. Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг списывается с *кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство»* и других счетов в *дебет счета 90 «Продажи»*.

После того как отражена выручка, на *субсчетах 90.3 «Налог на добавленную стоимость»* и *90.4 «Акцизы»* в корреспонденции со *счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»* начисляются НДС и акцизы.

На *субсчете 90.1 «Выручка»* учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. При этом по *дебету* указанного субсчета в течение отчетного года записи не осуществляются.

На *субсчете 90.2 «Себестоимость продаж»* учитывается себестоимость продаж, по которым на *субсчете 90.1 «Выручка»* признана выручка.

На *субсчете 90.3 «Налог на добавленную стоимость»* учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся

к получению от покупателя. Суммы указанного налога отражаются по дебету рассматриваемого субсчета и кредиту *счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»*, субсчет НДС.

На субсчете *90.4 «Акцизы»* учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Субсчет *90.9 «Прибыль / убыток от продаж»* предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам *90.1 «Выручка»*, *90.2 «Себестоимость продаж»*, *90.3 «Налог на добавленную стоимость»*, *90.4 «Акцизы»* производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам *90.2 «Себестоимость продаж»*, *90.3 «Налог на добавленную стоимость»*, *90.4 «Акцизы»* и кредитового оборота по субсчету *90.1 «Выручка»* определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета *90.9 «Прибыль / убыток от продаж»* на счет *99 «Прибыли и убытки»*. Таким образом, синтетический счет *90 «Продажи»* ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету *90 «Продажи»*, закрываются внутренними записями на субсчет *90.9 «Прибыль / убыток от продаж»*.

Аналитический учет по счету *90 «Продажи»* ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Для отражения финансового результата от продаж используется субсчет *90.9 «Прибыль / убыток от продаж»*, результат которого списывается в конце отчетного месяца на счет *99 «Прибыли и убытки»*:

Д-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» **К-99 «Прибыли и убытки»** – отражена сумма прибыли за месяц;

Д-99 «Прибыли и убытки» **К-90.9 «Прибыль / убыток от продаж»** – отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет *90 «Продажи»* не имеет сальдо, но все субсчета имеют дебетовые или кредитовые остатки, величина которых накапливается.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к *счету 90 «Продажи»* (кроме субсчета 90.9 «Прибыль / убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль / убыток от продаж».

Основная корреспонденция счетов по *счету 90 «Продажи»* представлена в таблице:

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Списана себестоимость реализованных работ (услуг)	90.2	20
Списана себестоимость проданной готовой продукции (работ, услуг) вспомогательного производства	90.2	23
Списаны общехозяйственные расходы	90.2	26
Списана себестоимость реализованных работ (услуг) обслуживающего производства	90.2	29
Списана себестоимость проданной готовой продукции	90.2	40
Списана себестоимость проданных товаров	90.2	41
Списана себестоимость проданной готовой продукции	90.2	43
Списаны расходы на продажу продукции (товаров, работ, услуг)	90.2	44
Списана себестоимость ранее отгруженной покупателям продукции (товаров)	90.2	45
Начислен НДС по проданной продукции (работам, услугам)	90.3	68
Списаны расходы филиала, выделенного на отдельный баланс, связанные с продажей продукции (товаров) (в учете головного отделения организации)	90.2	79.2
Списаны расходы головного отделения организации, связанные с продажей продукции (товаров) (в учете филиала)	90.2	79.2
Отражена прибыль от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	90.9	99
Поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги)	50	90.1
Поступили денежные средства за проданную продукцию (работы, услуги) на расчетный счет организации	51	90.1
Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг)	62	90.1
Доходы будущих периодов отражены в составе полученной выручки при наступлении периода, к которому они относятся	98.1	90.1
Отражен убыток от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	99	90.9

Формирование финансового результата от прочих операций

К прочим относятся доходы и расходы, не связанные с обычными видами деятельности.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» к прочим доходам в частности относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам;

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты) продукции, товаров;

- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;

- поступления, связанные с безвозмездным получением активов;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- прочие доходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» к прочим расходам относятся:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам);

- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- прочие расходы.

Для учета прочих доходов и расходов применяется одноименный *счет 91 «Прочие доходы и расходы»* – активно-пассивный, операционно-результативный. Структура и порядок использования *счета 91 «Прочие доходы и расходы»* аналогичны структуре и порядку использования *счета 90 «Продажи»*.

К *счету 91 «Прочие доходы и расходы»* открываются три субсчета:

- 91.1 «Прочие доходы»;*

- 91.2 «Прочие расходы»;*

- 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».*

На *субсчете 91.1 «Прочие доходы»* учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами. При этом по дебету указанного субсчета в течение отчетного года записи не осуществляются.

На субсчете 91.2 «Прочие расходы» учитывают расходы, признаваемые прочими. По кредиту рассматриваемого субсчета в течение отчетного года записи не осуществляются.

Субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91.1 «Прочие доходы» и 91.2 «Прочие расходы» производят накопительно в течение отчетного года. По окончании каждого месяца сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91.2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91.1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 91.1 «Прочие доходы» и 91.2 «Прочие расходы» закрываются внутренними записями на субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» К-99 «Прибыли и убытки» – отражена сумма прибыли за месяц;

Д-99 «Прибыли и убытки» К-91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет, но у субсчетов этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Основная корреспонденция счетов по счету 91 «Прочие доходы и расходы» представлена в таблице:

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Остаточная стоимость объекта основных средств, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов	91.2	01
Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду (если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности)	91.2	02
Остаточная стоимость имущества, предназначенного для сдачи в аренду и выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов	91.2	03
Остаточная стоимость нематериального актива, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов	91.2	04
Себестоимость оборудования, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов	91.2	07
Вложения во внеоборотные активы (например, объекты незавершенного строительства), выбывшие в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтены в составе прочих расходов	91.2	08
Себестоимость материалов, выбывших в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов	91.2	10
Сумма отклонений в себестоимости материально-производственных запасов, выбывших в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов	91.2	16
Затраты, связанные с выбытием прочих активов организации (основных средств, материалов и т. п.), включены в состав прочих расходов	91.2	20
Затраты вспомогательного производства, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т. п.), включены в состав прочих расходов	91.2	23
В состав прочих расходов включены потери от внешнего брака, относящиеся к прошлым отчетным периодам	91.2	28
Затраты обслуживающего производства, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т. п.) включены в состав прочих расходов	91.2	29
Отражена отрицательная курсовая разница по наличной иностранной валюте	91.2	50
Отражена отрицательная курсовая разница по валютному счету	91.2	52
Приняты к оплате счета различных организаций за услуги, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т. п.)	91.2	60
Списаны суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	91.2	60
Отражена отрицательная курсовая разница по кредиторской задолженности в иностранной валюте	91.2	60
Отражена отрицательная курсовая разница по дебиторской задолженности	91.2	62

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Проценты, причитающиеся к уплате по краткосрочным кредитам и займам, учтены в составе прочих расходов	91.2	66
Проценты, причитающиеся к уплате по долгосрочным кредитам и займам, учтены в составе прочих расходов	91.2	67
Начислены налоги и сборы, относимые в соответствии с налоговым законодательством на финансовые результаты	91.2	68
Начислены страховые взносы в части, подлежащей уплате в фонд социального страхования, с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов	91.2	69.1
Начислены страховые взносы в части, подлежащей уплате в пенсионный фонд, с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов	91.2	69.2
Начислены страховые взносы в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования, с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов	91.2	69.3
Начислена заработная плата работникам, занятым в процессе получения прочих доходов	91.2	70
Учтены расходы подотчетных лиц, связанные с процессом получения прочих доходов	91.2	71
Задолженность работников организации списана на убытки в связи с истечением срока исковой давности или нереальностью ее взыскания	91.2	73
Суммы пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушение хозяйственных договоров, учтены в составе прочих расходов	91.2	76.2
Отражена отрицательная курсовая разница по задолженности перед сторонними организациями в иностранной валюте	91.2	76
Сумма недостачи материальных ценностей сверх норм естественной убыли включена в состав прочих расходов (если виновники недостачи не установлены или суд отказал во взыскании ущерба)	91.2	94
Отражена прибыль от прочих видов деятельности организации	91.2	99
Оприходовано оборудование, выявленное при инвентаризации и ранее не учтенное на счетах бухгалтерского учета	07	91.1
Оприходованы материальные ценности, выявленные при инвентаризации и подлежащие учету в составе вложений во внеоборотные активы	08	91.1
Оприходованы материалы, выявленные при инвентаризации и ранее не учтенные на счетах бухгалтерского учета	10	91.1
Оприходованы материалы, оставшиеся после списания основных средств или другого имущества организации	10	91.1
Выявленный при инвентаризации излишек товара и тары учтен в составе прочих доходов	41	91.1
Выявленный при инвентаризации излишек готовой продукции учтен в составе прочих доходов	43	91.1
Положительная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих доходов	50	91.1

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Положительная курсовая разница по валютному счету включена в состав прочих доходов	52	91.1
Отражены проценты, причитающиеся к получению, за предоставление в пользование денежных средств организации	58	91.1
Сумма непогашенной кредиторской задолженности включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	60	91.1
Положительная курсовая разница по дебиторской задолженности поставщиков в иностранной валюте включена в состав прочих доходов	60	91.1
Положительная курсовая разница по дебиторской задолженности в иностранной валюте включена в состав прочих доходов	62	91.1
Задолженность по краткосрочному кредиту (займу), не погашенная в срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	66	91.1
Задолженность по долгосрочному кредиту (займу), не погашенная в срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	67	91.1
Проценты, начисленные по займам, предоставленным сотрудникам организации, учтены в составе прочих доходов	73.1	91.1
Суммы признанных (присужденных) пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушения хозяйственных договоров, учтены в составе прочих доходов	76.2	91.1
Начисленные суммы дивидендов, причитающихся к получению организацией, учтены в составе прочих доходов	76.3	91.1
Депонированные суммы учтены в составе прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности, в течение которого они подлежат взысканию	76.4	91.1
Доходы будущих периодов отражены в составе прочих доходов при наступлении периода, к которому они относятся	98.1	91.1
Стоимость товарно-материальных ценностей, полученных безвозмездно и списанных в производство, учтена в составе прочих доходов	98.2	91.1
Сотрудник организации погасил задолженность по недостаче, выявленной за прошлые отчетные периоды	98.3	91.1
Сотрудник организации погасил задолженность по недостаче (в части превышения подлежащей к взысканию суммы над балансовой стоимостью утраченных или испорченных ценностей)	98.4	91.1
Отражен убыток от прочих видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	99	91.9

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) от деятельности организации в отчетном периоде складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют *счет 99 «Прибыли и убытки»*.

По дебету *счета 99 «Прибыли и убытки»* отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации.

На *счете 99 «Прибыли и убытки»* в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со *счетом 90 «Продажи»*;

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со *счетом 91 «Прочие доходы и расходы»*;

- начисленные платежи налога на прибыль – в корреспонденции со *счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»*.

Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период по *счету 99 «Прибыли и убытки»* показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности *счет 99 «Прибыли и убытки»* закрывается.

При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается в *кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*. Сумма убытка списывается с *кредита счета 99 «Прибыли и убытки»* в *дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*.

Построение аналитического учета по *счету 99 «Прибыли и убытки»* должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления *Отчета о финансовых результатах*.

Основная корреспонденция счетов по *99 «Прибыли и убытки»* представлена в таблице:

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Начислен налог на прибыль к уплате в бюджет	99	68
Начислены пени за несвоевременную уплату страховых взносов в части, подлежащей уплате в фонд социального страхования	99	69.1
Начислены пени за несвоевременную уплату страховых взносов в части, подлежащей уплате в пенсионный фонд	99	69.2
Начислены пени за несвоевременную уплату страховых взносов в части, подлежащей уплате в фонд обязательного медицинского страхования	99	69.3
Отражена сумма чистой прибыли отчетного года заключительной записью декабря (при проведении реформации баланса)	99	84

Продолжение табл.

Содержание хозяйственной операции	Д	К
Отражен убыток от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	99	90.9
Отражен убыток от прочих видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	99	91.9
Отражена сумма непокрытого убытка отчетного года заключительной записью декабря (при проведении реформации баланса)	84	99
Отражена прибыль от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	90.9	99
Отражена прибыль от прочих видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	91.9	99

До составления и представления бухгалтерской отчетности каждая организация должна провести реформацию баланса, заключающуюся в совершении итоговых проводок, способствующих распределению всей полученной в течение отчетного года прибыли или списания полученного за отчетный год убытка.

Эти проводки отражаются в учете по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Итогом проведения реформации баланса является закрытие счетов учета финансовых результатов отчетного года.

В рамках реформации баланса *счета 90 «Продажи»* и *91 «Прочие доходы и расходы»* подлежат закрытию путем оформления внутренних записей по субсчетам данных счетов.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к *счету 90 «Продажи»*, осуществляется внутренними записями на *субсчет 90.9 «Прибыль / убыток от продаж»*.

Закрытие по окончании отчетного года всех субсчетов, открытых к *счету 91 «Прочие доходы и расходы»*, осуществляется внутренними записями на *субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»*.

В рамках реформации баланса выявленный на *счете 99 «Прибыли и убытки»* итоговый результат деятельности организации подлежит зачислению на *счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*:

- чистая прибыль организации по итогам отчетного года с *дебета счета 99 «Прибыли и убытки»* подлежит зачислению в *кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*;

- непокрытый убыток организации по итогам отчетного года с *кредита счета 99 «Прибыли и убытки»* подлежит зачислению в *дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»*.

2. Учет использования прибыли (учет расчетов по налогу на прибыль)

В течение отчетного года прибыль может быть использована на уплату в бюджет налога на прибыль, который рассчитывается по данным налогового учета в размере 20 % от налогооблагаемой прибыли, в т. ч. 2 % зачисляется в федеральный бюджет и 18 % в бюджет субъекта РФ. Отчетный период по налогу на прибыль – 1-й квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговый период – календарный год.

Сумма налога на прибыль, определенная исходя из бухгалтерской прибыли (независимо от размера налогооблагаемой прибыли), называется **условным расходом по налогу на прибыль (УРНП)**. УРНП рассчитывается как произведение бухгалтерской прибыли (прибыль до налогообложения по данным формы «Отчет о финансовых результатах») на ставку налога на прибыль.

В бухгалтерском учете оформляется бухгалтерской записью **Д-99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»** **К-68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль организаций»**. Однако к уплате в бюджет подлежит сумма **текущего налога на прибыль (ТНП)**, рассчитанная по данным налогового учета. Для расчета суммы текущего налога на прибыль УРНП подлежит корректировке из-за возникновения постоянных и временных разниц, вследствие различных правил ведения бухгалтерского и налогового учета.

Постоянные разницы

Постоянные разницы (ПР) – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключенные из расчета налогооблагаемой прибыли как отчетного, так и последующих периодов. Постоянные разницы возникают в результате:

1) превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения в соответствии с главой 25 НК РФ (командировочные расходы,

представительские расходы (4 % от расходов на оплату труда в отчетном периоде), расходы на рекламу (1 % от выручки) и др.);

2) непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с безвозмездной передачей имущества в сумме стоимости имущества, и расходов, связанных с его передачей;

3) непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в балансе передающей стороны;

4) убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих периодах.

С суммы постоянных разниц рассчитываются **постоянные налоговые обязательства (ПНО)** – сумма налога на прибыль, которая отражается по данным налогового учета, но отсутствует по данным бухгалтерского учета. ПНО определяется как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль:

$$\text{ПНО} = \text{ПР} \cdot 20 \text{ \%}.$$

В бухгалтерском учете оформляется бухгалтерской записью **Д-99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства» К-68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль организаций»**. ПНО увеличивает текущий налог на прибыль и признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. В форме «Отчет о финансовых результатах» ПНО отражается по строке 2421 «В т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)».

Пример: В 4 квартале 2014 г. ООО «Волна» затратила на представительские расходы 15 тыс. р. (обед в ресторане). Сумма расходов на оплату труда за этот же период составила 300 тыс. р.

Определить сумму постоянной разницы и сумму ПНО, оформить соответствующие бухгалтерские записи.

Решение:

Найдем сумму представительских расходов в пределах нормы:
 $300 \cdot 0,04 = 12$ тыс. р.

Найдем сумму постоянной разницы:

$ПР = 15 - 12 = 3$ тыс. р.

Таким образом, сумма ПНО составит:

$ПНО = 3 \cdot 0,20 = 0,6$ или 600 р. – **Д-99** субсчет «Постоянные налоговые обязательства» **К-68** субсчет «Расчеты по налогу на прибыль организаций».

Рекомендуется вести отдельный учет расходов в пределах норм и сверх норм:

Д-26 К-76 12000 р. – в пределах норм.

Д-26 К-76 3000 р. – сверх норм.

Временные разницы

Временные разницы (ВР) – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить (увеличить) сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В соответствии с ПБУ 18/02 временные разницы подразделяются на вычитаемые ВР и налогооблагаемые ВР.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующих отчетных периодах. Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

2) применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета;

3) излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем отчетном периоде;

4) убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят для целей налогообложения в последующих периодах;

5) применения в случае продажи основных средств разных правил признания остаточной стоимости основных средств для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета;

б) наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары, продукцию, работы, услуги при использовании метода начисления для целей бухгалтерского учета и кассового метода для целей налогообложения.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых активов (ОНА). **ОНА** – это положительная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисленным с бухгалтерской прибыли. ОНА показывает, на сколько нужно будет уменьшить сумму условного налога в следующих отчетных периодах. ОНА рассчитывается как произведение ВВР на ставку налога на прибыль:

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \cdot 20 \%$$

В бухгалтерском учете ОНА учитывают на *счете 09 «Отложенные налоговые активы»* – активный счет. При образовании отложенных налоговых активов оформляется бухгалтерская запись **Д-09 «Отложенные налоговые активы» К-68 «Расчеты по налогам и сборам»**.

В форме «Отчет о финансовых результатах» отложенные налоговые активы отражаются по строке 2450 «Изменение ОНА». ОНА отражаются в форме «Бухгалтерский баланс» раздел I «Внеоборотные активы» по строке 1180 «Отложенные налоговые активы».

Пример: В декабре 2013 г. ООО «Волна» приняло к бухгалтерскому учету оборудование первоначальной стоимостью 150 тыс. р. Согласно учетной политике в бухгалтерском учете амортизация начисляется по сумме чисел лет срока полезного использования, а в налоговом учете линейным методом. Срок полезного использования составляет пять лет (или 60 месяцев). Определить сумму вычитаемой временной разницы и сумму ОНА, оформить соответствующие бухгалтерские записи.

Решение:

Рассчитаем сумму амортизации по данным бухгалтерского учета за 2014 г.:

$$150000 \cdot \frac{5}{5+4+3+2+1} = 50000 \text{ р.}$$

368

Рассчитаем сумму амортизации по данным налогового учета за 2014 г.:

$$\frac{150000}{60} = 30000 \text{ р.}$$

Рассчитаем сумму ВВР:

$$\text{ВВР} = 50000 - 30000 = 20000 \text{ р.}$$

Рассчитаем сумму отложенных налоговых активов:

$\text{ОНА} = 20000 \cdot 0,2 = 4000 \text{ р.}$ **Д-09** «Отложенные налоговые активы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам».

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

1) применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения (сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом);

2) признания выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг, а также процентных доходов, исходя из метода начисления для целей бухгалтерского учета и кассового метода для целей налогообложения;

3) отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

4) применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией по полученным кредитам и займам, для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к образованию отложенных налоговых обязательств (ОНО). **ОНО** – это отрицательная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисленным с бухгалтерской прибыли. ОНО показывает, на сколько нужно будет увеличить сумму условного налога в следующих отчетных периодах. ОНО рассчитывается как произведение налогооблагаемой временной разницы на ставку налога на прибыль:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \cdot 20 \%$$

В бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства отражаются на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства» – пассивный счет. При образовании отложенные налоговые обязательства оформляются бухгалтерской записью **Д-68** «Расчеты по

налогам и сборам» **К-77** «Отложенные налоговые обязательства». В форме «Отчет о финансовых результатах» отложенные налоговые обязательства отражаются по строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств», в форме «Бухгалтерский баланс» раздел IV «Долгосрочные обязательства» по строке 1420 «Отложенные налоговые обязательства».

Пример: В 4 квартале 2012 г. ООО «Волна» отгрузило товары покупателю ООО «Чайка» на сумму 150 тыс. р. ООО «Чайка» оплатило товары в следующие сроки: 4 квартал – 100 тыс. р., 1 квартал – 50 тыс. р. В бухгалтерском учете применяется метод начисления, в налоговом учете – кассовый метод.

Определить сумму налогооблагаемой временной разницы и сумму ОНО, оформить соответствующие бухгалтерские записи.

Решение:

В 4 квартале в бухгалтерском учете выручка 150 тыс. р.

В налоговом учете – 100 тыс. р.

НВР = 50 тыс. р.

ОНО = $50 \cdot 0,2 = 10$ тыс. р. **Д-68** «Расчеты по налогам и сборам» **К-77** «Отложенные налоговые обязательства».

Сумма текущего налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, по данным налогового учета рассчитывается как

$$\text{ТНП} = \text{УРНП} + \text{ПНО} + \text{ОНА} - \text{ОНО}.$$

В форме «Отчет о финансовых результатах» ТНП отражается по строке 2410 «Текущий налог на прибыль». Сумма налога записывается в круглых скобках.

3. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

В конце отчетного года производится реформация баланса, т. е. закрытие *счета 99 «Прибыли и убытки»* на сумму нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Для учета нераспределенной прибыли и непокрытого убытка используется *счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* (активно-пассивный, финансово-результативный). По *дебету* отражают непокрытый убыток, по *кредиту* – нераспределенную прибыль. Если кредитовый оборот по *счету 99 «Прибыли и убытки»* больше, чем дебетовый, то финансовым результатом будет нераспределенная прибыль отчетного года, что отражается бухгалтерской записью

Д-99 «Прибыли и убытки» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

Если дебетовый оборот по счету 99 «Прибыли и убытки» больше, чем кредитовый, то финансовым результатом будет непокрытый убыток отчетного года, что отражается бухгалтерской записью **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-99** «Прибыли и убытки».

В форме «Отчет о финансовых результатах» сумма нераспределенной прибыли отчетного года отражается по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Если получен убыток, то его сумма записывается в круглых скобках.

Бухгалтерские записи по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведутся накопительным способом, т. е. финансовый результат прошлых лет прибавляется к финансовому результату отчетного года. В бухгалтерском балансе сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка отражается в пассиве в III разделе «Капитал и резервы» по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма непокрытого убытка отражается в круглых скобках.

Сумма нераспределенной прибыли отчетного года по решению собрания учредителей может быть использована:

1) на формирование резервного капитала **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-82** «Резервный капитал»;

2) на погашение убытка прошлых лет **Д-84** субсчет «Нераспределенная прибыль отчетного года» **К-84** субсчет «Непокрытый убыток прошлых лет»;

3) на начисление дивидендов и доходов учредителям **Д-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» **К-75.2** «Расчеты по выплате доходов», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сумма непокрытого убытка отчетного года, выявленная по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», по решению собрания учредителей может быть погашена за счет:

1) нераспределенной прибыли прошлых лет **Д-84** субсчет «Нераспределенная прибыль прошлых лет» **К-84** субсчет «Непокрытый убыток отчетного года»;

2) средств резервного капитала Д-82 «Резервный капитал» К-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

3) целевых взносов учредителей Д-75 «Расчеты с учредителями» К-84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если убыток не погашается, то он продолжает числиться на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» до момента погашения.

Контрольные вопросы по главе 16. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1. Сформулируйте определения доходов в бухгалтерском учете и налогообложении.

2. К какой группе доходов относятся арендная плата и лицензионные платежи?

3. Охарактеризуйте способы признания выручки по договору строительного подряда в Отчете о финансовых результатах.

4. Что понимается под непредъявленной к оплате начисленной выручкой по договору строительного подряда?

5. Перечислите основные виды прочих доходов.

6. Назовите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета прочих доходов.

7. Назовите основные показатели финансовых результатов деятельности предприятия.

8. На каком счете бухгалтерского учета формируется прибыль до налогообложения?

9. Как определяется финансовый результат от обычных видов деятельности организации?

10. Каков порядок исчисления условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль и текущего налога на прибыль?

11. Какими факторами обусловлена корректировка прибыли (убытка) до налогообложения в целях исчисления налога на прибыль?

12. Приведите примеры различий в признании доходов в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли.

13. Выполнение каких условий необходимо для признания дохода?

14. Объясните, для чего предназначен счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
15. В каких случаях используют счет 46?
16. Приведите примеры прочих доходов и расходов.
17. В каких случаях для выявления финансового результата от продажи используется счет 91 «Прочие доходы и расходы»?
18. Перечислите основные показатели прибыли.
19. Для чего предназначены синтетические счета 90 и 91?
20. Каким образом закрывается синтетический счет 99?
21. Как определяется величина выручки?
22. Как в бухгалтерском учете формируется прибыль от продаж?
23. Как ведется учет расходов будущих периодов?
24. Как в бухгалтерском учете формируется конечный финансовый результат деятельности организации?
25. Чем отличаются постоянные разницы от временных?
26. Приведите примеры постоянных разниц.

Глава 17. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

Имущество, не принадлежащее организации, учитывается на забалансовых счетах. Номера забалансовых счетов трехзначные. По забалансовым счетам не применяется двойная запись. Полученные ценности или возникшие обязательства учитываются по дебету забалансовых счетов, выбытие ценностей и погашение обязательств отражается по кредиту.

Аналитический учет по каждому забалансовому счету осуществляется в общепринятых учетных регистрах или в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

1. Учет арендованных основных средств по договору текущей аренды

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства», учет ведется по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. Аналитический учет ведут по объектам, принятым в аренду, и по арендодателям. Для учета расчетов с арендодателями используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Начисление арендной платы отражается по кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а перечисление – по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю списывается у арендатора с кредита 001 счета «Арендованные основные средства». Арендованные основные средства числятся под инвентарными номерами, присвоенными арендодателями.

В аналитическом учете используют копии инвентарных карточек арендодателей.

2. Учет лизинговых операций

В зависимости от условий договора лизинга, лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя; если лизинговое имущество учитывается на балансе ли-

зингополучателя, то у лизингодателя оно отражается за балансом на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду». При возвращении лизингового имущества лизингодателю имущество списывается с забалансового учета с кредита 011 «Основные средства, сданные в аренду». Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданному в аренду.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается за балансом по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе имущества лизингополучателем оно списывается с забалансового учета с кредита 001 «Арендованные основные средства».

3. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, используется забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Организации-покупатели приходят по счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, в следующих случаях:

1) в случае отказа от акцепта счетов и платежных требований на получение ценностей;

2) в случае получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты.

Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение, учитывают на счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах или в счетах. Аналитический учет по счету 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» ведется по организациям-владельцам, сортам и местам хранения товарно-материальных ценностей.

Организации, вырабатывающие продукцию из давальческого сырья, учитывают полученные сырье и материалы за балансом на *счете 003 «Материалы, принятые в переработку»*. Учет ведется по заказчикам и видам ценностей в оценке, указанной в договоре. Расходы по переработке давальческого сырья переработчик учитывает на *счете 20 «Основное производство»*. Стоимость готовой продукции, переданной давальцу (без учета стоимости сырья и материалов), переработчик списывает бухгалтерской записью Д-62 «*Расчеты с покупателями и заказчиками*» К-90.1 «*Выручка*». Одновременно затраты по переработке списываются бухгалтерской записью Д-90.2 «*Себестоимость продаж*» К-20 «*Основное производство*». Деятельность по переработке давальческого сырья облагается НДС и акцизами. Переработанное сырье списывается со *счета 003 «Материалы, принятые в переработку»*.

Для учета товаров, принятых на комиссию, комиссионеры используют забалансовый *счет 004 «Товары, принятые на комиссию»*. Учет ведется в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, аналитический учет ведется по видам товаров и комитентам. Реализованные товары списываются со *счета 004 «Товары, принятые на комиссию»*.

4. Учет оборудования для монтажа

Строительные организации учитывают оборудование, принятое от заказчика, за балансом на *счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа»*.

Учет ведется по заказчикам и видам оборудования в ценах, указанных в договоре.

Прием оборудования оформляется актом формы № ОС-15 «*Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж*».

5. Учет бланков строгой отчетности

Бланки ценных бумаг, квитанционных книжек, дипломов, аттестатов, удостоверений и другие бланки строгой отчетности учитывают за балансом на *счете 006 «Бланки строгой отчетности»*. Перечень документов строгой отчетности и порядок их хранения устанавливает организация. Учет бланков строгой отчетности ве-

дется в условной оценке. Аналитический учет ведется по видам бланков строгой отчетности и местам хранения.

6. Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток из-за неплатежеспособности должников, применяется *счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»*. По истечении срока исковой давности непогашенная дебиторская задолженность списывается с баланса и принимается на забалансовый учет по *дебету счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»*, где учитывается в течение пяти лет с момента списания. Если указанная задолженность погашается, то поступившие денежные средства относят на прочие доходы организации **Д-51 «Расчетные счета» К-91.1 «Прочие доходы»**.

Аналитический учет по *счету 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»* ведется по каждому должнику и каждому списанному в убыток долгу.

7. Учет обеспечения обязательств полученных и выданных

Учет ведется на забалансовых *счетах 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»* и *009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»*.

Счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» предназначен для получения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. В полученной гарантии указывается ее сумма. Если сумма не указана, ее определяют исходя из условий договора.

По *дебету счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»* отражают:

- 1) облигации, векселя, полученные в обеспечение выданных займов;
- 2) векселя, полученные в обеспечение оплаты за отгруженные товары, работы, услуги;
- 3) приобретенные опционы и варранты.

Суммы списываются со *счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»* по мере погашения задолженности.

Счет 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» используют для учета выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. По *дебету счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»* учитывают:

1) облигации и векселя, выданные в обеспечение полученных займов;

2) векселя, выданные в обеспечение оплаты за полученное имущество, товары, работы, услуги;

3) проданные опционы и варранты.

Выданные гарантии списываются со *счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»* по мере погашения задолженности.

Аналитический учет по *счетам 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»* и *009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»* ведется по каждому полученному и выданному обеспечению.

8. Учет износа основных средств

Для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам используется забалансовый *счет 010 «Износ основных средств»*. По указанным объектам амортизация не начисляется. В конце года происходит начисление износа по установленным нормам.

Также на *счете 010 «Износ основных средств»* отражают суммы износа по основным средствам некоммерческих организаций.

При выбытии основных средств, по которым начислялся износ, суммы износа списываются с забалансового *счета 010 «Износ основных средств»*.

Аналитический учет по *счету 010 «Износ основных средств»* ведется по каждому объекту основных средств.

Кроме того организации могут использовать следующие забалансовые счета:

012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»;

013 «Ценные бумаги, полученные в залог и управление»;

014 «Условные активы»;

015 «Условные обязательства».

Контрольные вопросы по главе 17. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

1. Что такое забалансовые счета?
2. Какое имущество отражается на забалансовых счетах?
3. Каким образом учитывается давальческое сырье?
4. В течение какого срока учитывается списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов?
5. Каково назначение счета 008?
6. В каких случаях используется счет 010 «Износ основных средств»?

Глава 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, в ред. от 23.07.2013 г. № 251-ФЗ.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н, в ред. от 08.11.2010 г. № 142н.

Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н, в ред. от 04.12.2012 г. № 154н.

1. Понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности

В соответствии с законом № 402-ФЗ, **бухгалтерская (финансовая) отчетность** – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период.

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено законом № 402-ФЗ и (или) федеральными стандартами.

В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская финансовая отчетность, включительно.

Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату

периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Отчетность составляется нарастающим итогом с начала года. Отчетность составляется по данным бухгалтерского учета (Главной книги) и по некоторым данным аналитического учета. Бухгалтерская отчетность является основным источником экономической информации как для внутренних, так и для внешних пользователей. В свою очередь, **пользователи бухгалтерской отчетности** – это физические и юридические лица, заинтересованные в информации об организации.

К внутренним пользователям относят администрацию организации, менеджеров, руководителей структурных подразделений, т. е. ограниченный круг пользователей. Им отчетность нужна для анализа финансового состояния организации с целью выявления резервов увеличения прибыли и принятия оперативных управленческих решений.

К внешним пользователям относят государственные органы: налоговые органы, органы государственной статистики, а также инвесторов, кредитные организации, поставщиков, покупателей и других заинтересованных пользователей.

2. Состав бухгалтерской финансовой отчетности

В соответствии с приказом Минфина № 66н в *состав годовой бухгалтерской отчетности* входят:

1. Бухгалтерский баланс.
2. Отчет о финансовых результатах.
3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах («Отчет об изменениях капитала», «Отчет о движении денежных средств», «Отчет о целевом использовании средств», иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская

(финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

Организации-субъекты малого предпринимательства могут формировать бухгалтерскую отчетность по упрощенной системе:

- в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

- в приложениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Бухгалтерская отчетность должна быть составлена на русском языке в валюте РФ. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

Статьи бухгалтерского баланса и других форм отчетности, по которым отсутствуют числовые показатели, прочеркиваются. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна представляться в следующие адреса:

- 1) налоговые органы по месту регистрации;
- 2) органы государственной статистики по месту регистрации;
- 3) учредители;
- 4) другие лица в соответствии с учредительными документами и уставом.

Датой представления отчета считается дата передачи данного отчета в соответствующие адреса. Годовая бухгалтерская отчетность должна быть представлена в течение 90 дней после отчетной даты, т. е. до 1 апреля. Промежуточная отчетность – в течение 30 дней после отчетной даты.

Рассмотрим более подробно содержание форм бухгалтерской (финансовой) отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах».

Содержание формы «Бухгалтерский баланс»

Термин «баланс» (от латинских слов *bis* – дважды и *lanx* – чаша весов) буквально означает «двучашие» и употребляется как символ равновесия, равенства. Значение баланса как основной отчетной формы исключительно велико, поскольку этот документ позволяет получить достаточно наглядное и не предвзятое представление об имущественном и финансовом положении предприятия.

Бухгалтерский баланс состоит из двух равновеликих частей: в *активе* отражаются средства по их составу (основные средства, производственные запасы, готовая продукция, касса и т. д.), в *пассиве* – по источникам формирования (уставный капитал, кредиты банка, задолженность поставщикам и т. д.). Важнейшей особенностью бухгалтерского баланса является равенство итогов актива и пассива. Каждый элемент актива и пассива называют *статьей баланса*. Статьи баланса как в активе, так и в пассиве разделены на разделы.

Каждая строка баланса имеет свой порядковый номер, что облегчает ее нахождение и ссылки на отдельные статьи. Для отражения состояния средств в балансе предусмотрены три графы: «На отчетную дату отчетного периода», «На конец отчетного периода предыдущего года» и «На конец отчетного периода предшествующего предыдущему».

Актив баланса представляет собой группировку имущества, которым располагает предприятие на момент составления баланса. Статьи актива в настоящее время группируются в два раздела.

Раздел I. Внеоборотные активы

В этом разделе выделено девять подразделов, объединяет эти активы то обстоятельство, что, возникнув на предприятии в материально-вещественной форме как результат определенных сделок, они пребывают в этой форме, как правило, в течение более чем одного года.

Нематериальные активы (с. 1110). Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» при выполнении условий, установленных в пункте 3 настоящего Положения, к нематериальным активам относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки; деловая репута-

ция, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Результаты исследований и разработок (с. 1120). Согласно пункту 9 ПБУ 17/2002 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» и при выполнении условий, установленных в пункте 7 настоящего Положения, к расходам по НИОКР относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

В состав расходов при выполнении НИОКР включаются: стоимость материально-производственных запасов и услуг сторонних организаций, используемых при выполнении указанных работ; затраты на заработную плату работникам; отчисления на социальные нужды и др. Единицей бухгалтерского учета является инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

Нематериальные поисковые активы (с. 1130). Согласно пункту 8 ПБУ 24/2012 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» к нематериальным поисковым активам относятся: право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых, подтвержденное наличием соответствующей лицензии и др.

Поисковые затраты, не имеющие материально-вещественной формы, признаются нематериальными поисковыми активами. Они учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы. Единица бухгалтерского учета нематериальных поисковых активов определяется организацией применительно к правилам бухгалтерского учета нематериальных активов соответственно.

Материальные поисковые активы (с. 1140). Согласно пункту 7 ПБУ 24/2012 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» к материальным поисковым активам, как правило, относятся используемые в процессе поиска, оценки месторождений полезных ископае-

мых и разведки полезных ископаемых: сооружения; оборудование; транспортные средства.

Поисковые затраты, относящиеся в основном к приобретению (созданию) объекта, имеющего материально-вещественную форму, признаются материальными поисковыми активами. Они учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы. Единица бухгалтерского учета материальных поисковых активов определяется организацией применительно к правилам бухгалтерского учета основных средств соответственно.

Основные средства (с. 1150). Согласно ПБУ 6/2001 «Учет основных средств» к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и прочие соответствующие объекты. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основного средства по первоначальной стоимости, если одновременно выполняются условия, установленные в пункте 4 настоящего Положения. Единицей бухгалтерского учета является инвентарный объект.

Доходные вложения в материальные ценности (с. 1160). Согласно абзацу 3 пункта 5 ПБУ 6/2001 «Учет основных средств» в составе доходных вложений в материальные ценности учитываются основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода.

Финансовые вложения (с. 1170). Согласно пункту 3 ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений» к финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; предоставленные другим организациям займы, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр. Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий, установленных в пункте 2 настоящего Положения. Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить

формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Отложенные налоговые активы (с. 1180). Согласно пункту 14 ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Прочие внеоборотные активы (с. 1190). К прочим внеоборотным активам организации могут относиться: вложения во внеоборотные активы организации, учитываемые на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»; расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам и учитываемые на счете 97 «Расходы будущих периодов». Отметим, что указанные расходы по строке 1190 отражаются при условии, что период списания этих расходов превышает 12 месяцев (абзац 2 пункта 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», пункт 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда») и т. д.

Итого по разделу I (с. 1100). Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам бухгалтерского баланса с кодами 1110–1190 и отражает общую стоимость внеоборотных активов, имеющих у организации.

Раздел II. Оборотные активы

В отличие от внеоборотных средств активы этого раздела очень динамичны – многие из них, как правило, потребляются в течение года и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции. В разделе выделено шесть основных групп активов.

Запасы (с. 1210). Согласно пункту II ПБУ 5/2001 «Учет материально-производственных запасов (МПЗ)» к бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются активы: используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназна-

ченные для продажи; используемые для управленческих нужд организации. Готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов.

Единица бухгалтерского учета выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. К бухгалтерскому учету принимаются по фактической себестоимости.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (с. 1220). По этой строке показывается остаток сумм «входного» НДС, которые контрагенты предъявили организации к оплате при приобретении ею товаров (работ, услуг), при этом указывается сумма, которую организация на конец отчетного периода не приняла к вычету и не включила в стоимость приобретенных активов или в состав расходов. Данный остаток учитывается на *счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».*

Дебиторская задолженность (с. 1230). По данной строке отражается общая сумма дебиторской задолженности. При заполнении строки 1230 используются данные, отраженные на *счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

При этом вышеназванные суммы показываются по строке 1230 за вычетом кредитового сальдо по *счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»* (где отражен резерв, созданный по этой задолженности). Также не допускается зачет между статьями активов и пассивов (между дебетовыми и кредитовыми остатками по *счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».*

ми и кредиторами»), что следует из пункта 34 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) (с. 1240). Согласно ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений» для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий, установленных пунктом 2 настоящего Положения. К финансовым вложениям организации могут относиться: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций; вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций и пр.

По этой строке показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает 12 месяцев (пункт 41 ПБУ 19/2002, пункт 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»). Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Денежные средства и денежные эквиваленты (с. 1250). В этом подразделе показывают остатки денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в банках, в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах, а также денежные документы и переводы в пути.

Прочие оборотные активы (с. 1260). По этой строке указывается информация об имеющихся у организации прочих, не перечисленных выше, оборотных активах. В составе прочих оборотных активов могут учитываться:

- стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на продажу) или на виновных лиц, отражаемых по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

- суммы НДС, начисленные при отгрузке товаров, выручка от продажи которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, учитываемые организацией обособленно на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или

на счете 45 «Товары отгруженные» (пункт 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»);

- выполненные этапы по незавершенным работам, имеющие самостоятельное значение, учитываемые на счете 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» по договорной стоимости.

Итого по разделу II (с. 1200). Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1210–1260 бухгалтерского баланса и отражает общую стоимость оборотных активов, имеющих у организации.

Баланс (с. 1600). Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам «Итого по разделу I» (с. 1100) и «Итого по разделу II» (с. 1200) и отражает общую стоимость активов, имеющих у организации.

Пассив баланса – это сумма обязательств организации. Статьи пассива в настоящее время группируются в три раздела.

Раздел III. Капитал и резервы

Общим для статей данного раздела бухгалтерского баланса является отражение на них источников собственных средств (уставного, добавочного, резервного капитала, прибыли и др.).

Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) (с. 1310). По данной строке отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. Уставный капитал организации определяет минимальный размер ее имущества, гарантирующего интересы ее кредиторов.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (с. 1320). По этой строке отражается выкупная стоимость собственных акций организации, учитываемых на счете 81 «Собственные акции (доли)». Они записываются в скобках, поскольку счет 81 «Собственные акции (доли)» имеет дебетовое сальдо.

Переоценка внеоборотных активов (с. 1340). По данной строке показывается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, учитываемая обособленно на счете 83 «Добавочный капитал» (Инструкция по применению Плана счетов, пункт 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», пункт 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»).

Добавочный капитал (без переоценки) (с. 1350). По этой строке отражается величина добавочного капитала организации, учиты-

ваемого на *счете 83 «Добавочный капитал»*. При заполнении строки 1350 используются данные о кредитовом сальдо по *счету 83 «Добавочный капитал»* (за исключением сумм дооценки внеоборотных активов) на отчетную дату.

Резервный капитал (с. 1360). По данной строке показывается величина резервного капитала организации. При заполнении строки 1360 используются данные о кредитовом сальдо по *счету 82 «Резервный капитал»* и *счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* на отчетную дату.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (с. 1370). По этой строке отражается величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации, которая равна сумме чистой прибыли (чистого убытка) отчетного периода, т. е. прибыли (убытку) после налогообложения.

Итого по разделу III (с. 1300). Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам бухгалтерского баланса 1310–1370 и отражает общую величину капитала организации.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства

В этом разделе указывается задолженность по долгосрочным ссудам и займам, погашение которых должно иметь место в течение более чем одного года, начиная с даты, на которую составлен баланс.

Заемные средства (с. 1410). Согласно ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» по данной строке отражается информация о долгосрочных кредитах и займах, привлеченных организацией. При заполнении рассматриваемой строки используются данные о сальдо по *счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»* на отчетную дату.

Отложенные налоговые обязательства (с. 1420). Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. В бухгалтерском учете отражается на *счете 77 «Отложенные налоговые обязательства»*, сущность их раскрыта в ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Оценочные обязательства (с. 1430). По этой строке отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты (пункты 4, 8, 20 ПБУ 8/2011 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы»).

Прочие обязательства (с. 1450). По данной строке отражаются прочие, не перечисленные выше, обязательства организации (пункт 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»).

В составе прочих долгосрочных обязательств могут учитываться кредиторская задолженность и обязательства, отражаемые на следующих счетах бухгалтерского учета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 86 «Целевое финансирование», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Не допускается зачет между статьями активов и пассивов (между дебетовыми и кредитовыми остатками по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») (п. 34 ПБУ 4/99).

Итого по разделу IV (с. 1400). Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам раздела IV «Долгосрочные обязательства» с кодами 1410–1450 и отражает общую величину долгосрочных обязательств организации.

Раздел V. Краткосрочные обязательства

В этом разделе отражается кредиторская задолженность (банкам, поставщикам, бюджету, работникам и др.), подлежащая погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Заемные средства (с. 1510). По данной строке отражается информация о краткосрочных обязательствах по займам и кредитам, привлеченным организацией (ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», пункты 19, 20 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»).

При заполнении рассматриваемой строки используются данные о сальдо по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». На счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам

и займам» учитываются: суммы займов; суммы банковских кредитов; суммы бюджетных кредитов и др. (пункт 1 ПБУ 15/2008, пункт 16 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»).

Кредиторская задолженность (с. 1520). По этой строке показывается информация о краткосрочной кредиторской задолженности организации, учитываемая на счетах: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76.4 «Расчеты по депонированным суммам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Не допускается зачет между статьями активов и пассивов (между дебетовыми и кредитовыми остатками по счетам 60, 62, 68, 69, 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», что установлено пунктом 34 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Доходы будущих периодов (с. 1530). По данной строке отражаются доходы будущих периодов, то есть доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Оценочные обязательства (с. 1540). По этой строке отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты (пункты 4, 8, 15 ПБУ 8/2011 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы»).

Прочие обязательства (с. 1550). По данной строке отражаются прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки раздела V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса, краткосрочные обязательства организации.

В составе прочих краткосрочных обязательств могут учитываться кредиторская задолженность и обязательства, отражаемые на следующих счетах бухгалтерского учета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и за-

казчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 86 «Целевое финансирование», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Не допускается зачет между статьями активов и пассивов (между дебетовыми и кредитовыми остатками по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») (пункт 34 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»).

Итого по разделу V (с. 1500). Показатель этой строки отражает общую величину краткосрочных обязательств организации и представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1510–1550.

Баланс (с. 1700). Показатель данной строки отражает общую стоимость пассивов организации и представляет собой сумму показателей по строкам: 1300 «Итого по разделу III»; 1400 «Итого по разделу IV»; 1500 «Итого по разделу V».

Необходимо отметить, что в вышперечисленных строках раздела I «Внеоборотные активы», раздела II «Оборотные активы», раздела III «Капитал и резервы», IV «Долгосрочные обязательства» и V «Краткосрочные обязательства» бухгалтерского баланса в соответствующих графах должны быть приведены показатели: в графе 4 – на отчетную дату отчетного периода, за который составляется отчетность; в графе 5 – на 31 декабря предыдущего года; в графе 6 – на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В графе 1 «Пояснения» указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу (абзац 2 пункта 28 ПБУ 4/99).

Содержание формы «Отчет о финансовых результатах»

Данные Отчета о финансовых результатах приводятся за два отчетных периода. Отчет о финансовых результатах включает в себя следующие показатели:

Выручка (с. 2110).

Д-62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-90.1 «Выручка» – на сумму выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг основного вида деятельности, включая НДС. В форме «Отчет о финансовых результатах» отражается выручка-нетто, т. е. выручка за минусом НДС, **Д-90.3 «Налог на добавленную стоимость» К-68 «Расчеты по налогам и сборам».**

Основные виды деятельности организации определяются по ее уставу. При определении предмета деятельности нужно руководствоваться внутренними документами организации.

В соответствии с ПБУ 9/99 под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Как уже было отмечено, не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; суммы, полученные в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; суммы авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; суммы, полученные в качестве задатка; суммы залога, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; суммы, полученные в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Таким образом, в соответствии с ПБУ 9/99 **выручка** – сумма денежных средств или иного имущества, поступившая в оплату за продукцию, товары, работы, услуги, а также сумма дебиторской задолженности по данным операциям.

«Себестоимость продаж» (с. 2120). По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Д-90.2 *«Себестоимость продаж»* **К-43** *«Готовая продукция»*, **41** *«Товары»*, **20** *«Основное производство»* списывается себестоимость отгруженной продукции, товаров, работ, услуг.

Валовая прибыль (с. 2100). Затем в форме «Отчет о финансовых результатах» рассчитывается сумма валовой прибыли, которая определяется как *строка 2110 «Выручка» – строка 2120 «Себестоимость продаж»*.

«Коммерческие расходы» (с. 2210). По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, свя-

занных с продажей продукции, товаров, работ и услуг, т.е. коммерческих расходов организации.

Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-44 «Расходы на продажу» – списываются расходы, связанные с продажей товаров, продукции, работ, услуг.

«Управленческие расходы» (с. 2220). По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организации. Управленческие расходы, учитываемые на *счете 26 «Общехозяйственные расходы»*, в соответствии с учетной политикой могут ежемесячно:

- во-первых, списываться в качестве условно-постоянных в *дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж»*, т. е. **Д-90.2 «Себестоимость продаж» К-26 «Общехозяйственные расходы»**. В этом случае на *счете 20 «Основное производство»* продукция учитывается по сокращенной производственной себестоимости;

- во-вторых, включаться в себестоимость продукции, работ, услуг, т. е. списываться в *дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»*.

«Прибыль (убыток) от продаж» (с. 2200). По данной строке отражается информация о прибыли (убытке) организации от обычных видов деятельности.

Финансовый результат от продажи товаров, продукции, работ, услуг формируется путем сравнения дебетового и кредитового оборотов по *счету 90 «Продажи»*:

а) **Д-90.9 «Прибыль / убыток от продаж» К-99 «Прочие доходы и расходы»** – на сумму прибыли от обычных видов деятельности;

б) **Д-99 «Прибыли и убытки» К-90.9 «Прибыль / убыток от продаж»** – на сумму убытка от обычных видов деятельности.

Данный показатель отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по *строке 2200* и рассчитывается как *строка 2100 «Валовая прибыль (убыток)» – строка 2210 «Коммерческие расходы» – строка 2220 «Управленческие расходы»*. Если получен убыток, то он записывается в круглых скобках.

В соответствии с ПБУ 9/99 в состав прочих доходов включаются:

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации, – **Д-58** «*Финансовые вложения*», **51** «*Расчетные счета*», **52** «*Валютные счета*», **55** «*Специальные счета в банках*» **К-91.1** «*Прочие доходы*». Данные суммы отражаются в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2320 «*Проценты к получению*»;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, включая прибыль, полученную организацией в результате совместной деятельности, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – **Д-76.3** «*Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам*» **К-91.1** «*Прочие доходы*». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2310 «*Доходы от участия в других организациях*»;

- поступления, связанные с предоставлением имущества в аренду, – **Д-76** «*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами*» **К-91.1** «*Прочие доходы*». Данная сумма отражается в форме по строке 2340 «*Прочие доходы*»;

- поступления, связанные с поступлением за плату прав на объекты интеллектуальной собственности, – **Д-76** «*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами*» **К-91.1** «*Прочие доходы*». Данная сумма отражается в форме по строке 2340 «*Прочие доходы*»;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), – **Д-62** «*Расчеты с покупателями и заказчиками*», **76** «*Расчеты с разными дебиторами и кредиторами*» **К-91.1** «*Прочие доходы*» – с учетом НДС, **Д-91.2** «*Прочие расходы*» **К-68** «*Расчеты по налогам и сборам*» – на сумму НДС. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 «*Прочие доходы*»;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров – **Д-76.2** «*Расчеты по претензиям*», **51** «*Расчетные счета*» **К-91.1** «*Прочие доходы*». Данные суммы отражаются в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 «*Прочие доходы*»;

- активы, полученные безвозмездно, в т. ч. по договору дарения, **Д-08** «*Вложения во внеоборотные активы*», **10** «*Материалы*», **41** «*Товары*», **50** «*Касса*», **51** «*Расчетные счета*» **К-98** «*Доходы будущих периодов*», **Д-98** «*Доходы будущих периодов*» **К-91.1**

«Прочие доходы». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков – **Д-76** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – **Д-84** *«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- суммы кредиторской и депонентной задолженности, по которым истек срок исковой давности, – **Д-60** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*, **76** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- положительные курсовые разницы – **Д-50** *«Касса»*, **52** *«Валютные счета»*, **60** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*, **62** *«Расчеты с покупателями и заказчиками»*, **71** *«Расчеты с подотчетными лицами»*, **75** *«Расчеты с учредителями»*, **76** *«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- суммы дооценки активов, кроме внеоборотных, – **Д-10** *«Материалы»*, **41** *«Товары»*, **43** *«Готовая продукция»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- суммы, восстановленные со счетов оценочных резервов, – **Д-14** *«Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»*, **59** *«Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»*, **60** *«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 *«Прочие доходы»*;

- поступления, возникающие как последствия чрезвычайных ситуаций, в т. ч. стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания утраченного или испорченного имущества, – **Д-10** *«Материалы»* **К-91.1** *«Прочие доходы»*; сумма страхового возмещения по утраченному имуществу – **Д-76.1** *«Расчеты с разными дебито-*

рами и кредиторами по претензиям» **К-91.1** «Прочие доходы». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2340 «Прочие доходы».

В соответствии с ПБУ 10/99 в состав прочих расходов включаются:

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, и проценты по полученным кредитам и займам – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Данные суммы отражаются в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2330 «Проценты к уплате»;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **41** «Товары». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-02** «Амортизация основных средств», **05** «Амортизация нематериальных активов», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- расходы, связанные с продажей и иным выбытием основных средств и других активов, отличных от денежных средств, кроме иностранной валюты, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-01** «Основные средства», **04** «Нематериальные активы», **10** «Материалы», **23** «Вспомогательное производство», **69** «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», **70** «Расчеты с персоналом по оплате труда», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-50** «Касса», **51** «Расчетные средства», **52** «Валютные счета», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается

в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- отчисления в оценочные резервы – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-14** «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», **59** «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», **63** «Резервы по сомнительным долгам». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- налоги, относимые на финансовый результат организации до налогообложения прибыли – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-68** «Расчеты по налогам и сборам». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- штрафы, пени, неустойки к уплате за нарушение условий договоров – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-51** «Расчетные счета», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-84** «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- суммы, перечисляемые в возмещение причиненных организацией убытков, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-51** «Расчетные счета». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных к взысканию, – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **73** «Расчеты с персоналом по прочим операциям», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- отрицательные курсовые разницы – **Д-91.2** «Прочие расходы» **К-50** «Касса», **52** «Валютные счета», **60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», **62** «Расчеты с покупателями и заказчиками», **71** «Расчеты с подотчетными лицами», **76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме

«Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- суммы уценки активов, кроме внеоборотных, – Д-91.2 «Прочие расходы» К-10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- перечисление средств на благотворительную деятельность, на спортивные мероприятия и мероприятия культурно-просветительского характера – Д-91.2 «Прочие расходы» К-51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы»;

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных ситуаций – Д-91.2 «Прочие расходы» К-01 «Основные средства», 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 23 «Вспомогательное производство», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Данная сумма отражается в форме «Отчет о финансовых результатах» по строке 2350 «Прочие расходы».

По данным формы «Отчет о финансовых результатах» прибыль или убыток до налогообложения отражается по строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» и рассчитывается как строка 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» + строка 2310 «Доходы от участия в других организациях» + строка 2320 «Проценты к получению» – строка 2330 «Проценты к уплате» + строка 2340 «Прочие доходы» – строка 2350 «Прочие расходы».

«Текущий налог на прибыль» (с. 2410). По данной строке отражается информация о текущем налоге на прибыль, т. е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организации.

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Показатель этой строки определяется исходя из показателей условного расхода (дохода) по налогу на прибыль (отражаемого обособленно по счету 99 «Прибыли и убытки»), скорректированного на сумму сальдо постоянных налоговых активов и обязательств, увеличения (уменьшения) отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Таким образом, сумма по строке 2410 «Текущий налог на прибыль» рассчитывается:

Строка 2410 «Текущий налог на прибыль» = Оборот по счету 99 субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» +/- Разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» +/- Разница между кредитовым и дебетовым оборотом по счету 99 «Прибыли и убытки»

ИЛИ

Строка 2410 «Текущий налог на прибыль» = +/- строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» · 20% +/- строка 2421 «В т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» +/- строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» +/- строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств».

«Чистая прибыль (убыток)» (с. 2400).

По данной строке отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, полученной за отчетный период.

Показатель по данной строке рассчитывается:

Строка 2400 «Чистая прибыль (убыток)» = строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» – строка 2410 «Текущий налог на прибыль» +/- строка 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» +/- строка 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» – строка 2460 «Прочее».

Справочно в отчете о финансовых результатах отражаются «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» (с. 2510), «Результат от

прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» (с. 2520), «Совокупный финансовый результат периода» (с. 2500), «Базовая прибыль (убыток) на акцию» (с. 2900) и «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» (с. 2910).

3. Требования, предъявляемые к отчетности

В соответствии с ПБУ 4/99 к бухгалтерской (финансовой) отчетности предъявляются следующие *требования*:

1. Достоверность и полнота – отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, о финансовых результатах ее деятельности и об изменениях в финансовом положении. Отчетность может быть достоверной и полной, если она составляется на основании данных, подтвержденных инвентаризацией имущества и финансовых обязательств.

2. Целостность – отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и подразделений, включая выделенные на самостоятельный баланс.

3. Нейтральность – при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней. Нейтральность – это исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или форм представления она влияет на решение и оценку показателей с целью достижения определенных результатов и последствий.

4. Существенность – все существенные показатели, способные повлиять на принятие решений пользователями отчетности, должны отражаться отдельно.

5. Сопоставимость – по каждому числовому показателю отчетности должна приводиться информация как минимум за 2 года (отчетный и предшествующий), кроме отчета за первый отчетный период. Если данные за предшествующий период не сопоставимы с данными за отчетный период, то они подлежат корректировке в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть отражена в пояснительной записке с указанием причин.

6. Последовательность – единообразное применение учетных процедур в течение длительного промежутка времени.

Контрольные вопросы по главе 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ

1. В чем сущность бухгалтерской (финансовой) отчетности?
2. Перечислите формы бухгалтерской (финансовой) отчетности.
3. Кто подписывает бухгалтерскую (финансовую) отчетность?
4. За какие периоды составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность?
5. Что представляет собой отчетный год?
6. Кому представляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность в обязательном порядке?
7. Назовите сроки представления годовой бухгалтерской отчетности.
8. Что считается датой представления финансовой отчетности?
9. Назовите пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.
10. Назовите состав бухгалтерской (финансовой) отчетности для субъектов малого предпринимательства.
11. Изложите содержание актива бухгалтерского баланса.
12. Изложите содержание пассива бухгалтерского баланса.
13. Приведите содержание отчета о финансовых результатах.
14. Перечислите состав доходов от обычных видов деятельности, отражаемых в Отчете о финансовых результатах.
15. Перечислите состав расходов от обычных видов деятельности, отражаемых в Отчете о финансовых результатах.
16. Перечислите состав прочих доходов, отражаемых в Отчете о финансовых результатах.
17. Перечислите состав прочих расходов, отражаемых в Отчете о финансовых результатах.
18. Как рассчитывается величина текущего налога на прибыль?
19. Как рассчитывается сумма чистой прибыли в Отчете о финансовых результатах?
20. Какие основные требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?

Глава 19. МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА

Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ, в ред. от 04.11.2014 г. № 344-ФЗ.

Приказ Минфина РФ «План Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности» от 30.11.2011 г. № 440, в ред. от 30.11.2012 г. № 455.

1. Гармонизация экономики и процессы международной гармонизации учета и финансовой отчетности

Развитие финансового рынка, концентрация международного капитала, международное разделение труда, выход российских организаций на международный рынок и привлечение иностранных инвестиций потребовали качественных преобразований в организации бухгалтерского учета, выделения отдельной системы налогового учета в самостоятельную учетную систему в рамках государственного контроля за деятельностью экономических субъектов.

Переход отечественного бухгалтерского учета на принципы международных стандартов учета и финансовой отчетности был законодательно закреплен постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». В настоящее время реформирование бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации осуществляется в соответствии с приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440 «План Министерства финансов Российской Федерации на 2012–2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе международных стандартов финансовой отчетности» в ред. от 30.11.2012 г. № 455.

В международной практике в основу *постановки бухгалтерского учета* в коммерческих организациях заложены *следующие концепции*:

1) *концепция денежного измерения* – состоит в том, что все активы, доходы, расходы, обязательства и капитал отображаются в денежном выражении;

2) *концепция обособленного предприятия* – состоит в том, что счета собственника не являются счетами организации;

3) *концепция действующего предприятия* – состоит в том, что организация является экономической единицей, которая действует в настоящее время и будет действовать в обозримом будущем;

4) *концепция учета по стоимости* – состоит в том, что актив вносится в учетные регистры по первоначальной стоимости (по оплаченной стоимости), а для целей использования актива различают балансовую и рыночную стоимость;

5) *концепция двойственности учета* – состоит в том, что при отражении фактов хозяйственной деятельности применяют двойную запись;

6) *концепция учетного периода* – состоит в том, что деятельность организации измеряется за конкретный промежуток времени, который называется учетным периодом (обычно год);

7) *концепция консерватизма (осторожности в оценке)* – состоит в том, что для признания увеличения нераспределенной прибыли организации необходимы более веские доказательства, чем для признания уменьшения нераспределенной прибыли;

8) *концепция реализации* – состоит в том, что сумма полученного дохода от продажи товаров, работ, услуг должна быть больше или меньше продажной цены реализованных товаров (услуг);

9) *концепция соотношения доходов и расходов* – состоит в том, что доходы от продажи товаров, работ, услуг одного отчетного периода должны быть уменьшены на расходы, относящиеся к этому же отчетному периоду (данная концепция реализуется через понятия расходов, под которыми понимаются затраты, выплаты, расходы текущего и будущих периодов);

10) *концепция применения учетной политики* – состоит в том, что один и тот же метод оценки имущества, обязательств и капитала, выбранный организацией, применяется из года в год;

11) *концепция существенности* – состоит в том, что в отчетности отражаются только существенные события, которые могут повлиять на принятие решения инвестора.

Основополагающими принципами международной финансовой отчетности являются следующие:

1) *принцип выбора единицы учета* – состоит в том, что предприятие автономно и понимается как отдельная хозяйствующая единица;

2) *принцип периодичности* – состоит в том, что отчетность классифицируется на годовую и промежуточную;

3) *принцип открытости* – состоит в том, что в учетных регистрах раскрываются детали происхождения материальных ценностей в дополнение к основным требованиям;

4) *принцип целостности* – состоит в том, что данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, позволяющую управлять имуществом, капиталом, обязательствами в процессе хозяйственной деятельности;

5) *принцип объективности* (регистрации) – состоит в том, что все хозяйственные операции должны регистрироваться сплошным образом в оправдательных документах;

6) *принцип конфиденциальности* – состоит в том, что внутренняя отчетность является коммерческой тайной;

7) *принцип экономичности бухгалтерской информации* (принцип рациональности) – состоит в том, что затраты на получение информации не должны превышать экономический эффект от ее сбора.

2. Система международных стандартов учета и финансовой отчетности

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это свод определенных правил и общепринятых процедур бухгалтерского учета и отчетности, определяющих требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций в бухгалтерской отчетности. МСФО представляют собой универсальную учетную систему, функционирующую на международном уровне.

В основе системы МСФО лежат сами международные стандарты и концептуальные основы составления отчетности.

Концепции бухгалтерского учета – это основные теоретические принципы ведения бухгалтерского учета и составления финан-

совой отчетности. Концепции необходимы в силу следующих причин:

- 1) для разработки новых и пересмотра действующих стандартов;
- 2) выступают основой организации международного учета;
- 3) помогают разобраться в финансовой отчетности пользователям;
- 4) обеспечивают необходимой информацией специалистов бухгалтерии.

Любая информация характеризуется определенными критериями. Информация, отраженная в отчетности, должна отвечать критерию качества – она должна быть понятной для пользователей, имеющих определенную подготовку, уместной, должна отвечать интересам пользователей, помогать им принимать решения. Информация должна быть существенной. Критерий существенности характеризуется тем, что отсутствие или искажение информации может повлиять на принятие определенного решения. Преобладание сути над формой, т. е. информация, необходимая пользователю, должна быть отражена в любой форме (рисунок, схема, диаграмма, текст). Основным критерием информации является ее надежность, т. е. информация является надежной тогда, когда в ней нет существенных ошибок и искажений. Информация уместна, если отвечает следующим критериям: носит прогнозный характер; подтверждает прогнозы.

Международные стандарты имеют ряд преимуществ перед национальными стандартами, которые заключаются в следующем:

- лучше обобщают практический опыт;
- не привязаны к особенностям регулирования бухгалтерского учета в отдельных странах;
- обеспечивают сопоставимость информации между компаниями в мировом масштабе и являются доступными для пользователей;
- позволяют значительно сократить расходы на подготовку консолидированной (сводной) отчетности;
- доступны и просты в восприятии для пользователей;
- постоянно совершенствуются.

Вместе с тем система МСФО имеет недостатки:

- стандарты носят обобщенный характер и предусматривают многообразие методов учета;

- отсутствуют подробные указания по применению отдельных методик (нет методических рекомендаций);
- ориентированы на развитую рыночную экономику;
- носят рекомендательный характер.

Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номер стандарта, его название, цель, сфера применения, порядок учета, основные определения, раскрытие информации, дата вступления в силу. Сфера применения стандарта определяет объекты учета, а в некоторых случаях и круг охватываемых компаний. В разделе «Порядок учета» излагаются конкретные условия признания и оценки объектов учета, основные правила учета и рекомендации по их использованию.

В разделе «Раскрытие информации» определяется состав информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности по соответствующему стандарту.

Контрольные вопросы по главе 19. МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА

1. Принципы, концепции бухгалтерского учета в зарубежных странах.
2. Взаимосвязь развития бухгалтерского учета в России с зарубежным бухгалтерским учетом.
3. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в России.
4. Роль международных стандартов финансовой отчетности в развитии унификации учета в России.
5. Основные сравнительные отличия российской системы бухгалтерского учета и отчетности от международных стандартов учета и отчетности.
6. Стандартизация правил финансового учета и отчетности за рубежом.
7. Комитет по международным стандартам финансовой отчетности и его роль в развитии бухгалтерского учета.

**ПОЛОЖЕНИЕ
ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ
«УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ»
(ПБУ 1/2008)**

Утверждено приказом Министерства финансов
Российской Федерации от 06.10.2008 г. № 106н
(в ред. приказов Минфина России от 11.03.2009 г. № 22н,
от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н,
от 27.04.2012 г. № 55н, от 18.12.2012 г. № 164н,
от 06.04.2015 г. № 57н)

I. Общие положения

1. Настоящее Положение устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений) (далее – организации).

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику в соответствии с настоящим Положением либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

2. Для целей настоящего Положения под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

3. Настоящее Положение распространяется:
в части формирования учетной политики – на все организации;
в части раскрытия учетной политики – на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

II. Формирование учетной политики

4. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

способы оценки активов и обязательств;

правила документооборота и технология обработки учетной информации;

порядок контроля за хозяйственными операциями;

другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

5. При формировании учетной политики предполагается, что: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следова-

тельно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

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

6. Учетная политика организации должна обеспечивать:

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

6.1. При формировании учетной политики микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи).

7. При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых

законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

8. Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

9. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим Положением не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

III. Изменение учетной политики

10. Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяй-

ственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

11. Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться в порядке, предусмотренном пунктом 8 настоящего Положения.

12. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

13. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

14. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 15 настоящего Положения.

15. Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в пункте 14 настоящего По-

ложения, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

15.1. Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

16. Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организа-

ции, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

IV. Раскрытие учетной политики

17. Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

18. Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

19. Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных пунктом 5 настоящего Положения, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 5 настоящего Положения, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

20. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

21. В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;

- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, – также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;

- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, – до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

22. В случае, если раскрытие информации, предусмотренной пунктом 21 настоящего Положения, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

23. В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

24. Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской

отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

25. Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Список рекомендуемой литературы

1. Анциферова, И. В. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс] : учеб. для студентов экономических вузов. – Москва : Дашков и К, 2012. – 556 с.

<http://www.biblioclub.ru/book/116082/>

2. Бдайдиева, Л. Ж. Бухгалтерский учет : учеб. для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям / Л. Ж. Бдайдиева. – Москва : Юрайт, 2011. – 735 с.

3. Керимов, В. Э. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс] : учеб. для студентов вузов. – Москва : Дашков и К, 2012. – 686 с. <http://www.biblioclub.ru/book/112214/>

4. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. В. Г. Гетьмана. – Москва : ИНФРА-М, 2010. – 717 с.

5. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет внеоборотных и оборотных активов : учеб. пособие [Электронный ресурс] : для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» очной формы обучения / И. В. Овчинникова, Е. И. Левина. – Электрон. дан. – Кемерово : КузГТУ, 2012. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

<http://library.kuzstu.ru/meto.php?n=90698&type=utchposob:common>

6. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учет капитала и обязательств : учеб. пособие [Электронный ресурс] : для студентов специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» очной формы обучения / И. В. Овчинникова, Е. И. Левина. – Электрон. дан. – Кемерово : КузГТУ, 2012. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

<http://library.kuzstu.ru/meto.php?n=90691&type=utchposob:common>

7. Бухгалтерский финансовый учет : учеб. для студентов высш. проф. образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – Москва : КноРус, 2011. – 592 с.

8. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для студентов высш. проф. образования, обучающихся по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», и для подготовки бакалавров по направлению «Экономика» / Т. М. Рогуленко [и др.]. – Москва : КноРус, 2011. – 288 с.

9. Бухгалтерский (финансовый) учет: вопросы, тесты и задачи : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бух-

галтерский учет, анализ и аудит» / Е. М. Сорокина, Я. В. Путырская, М. П. Хомкалова. – Москва : Финансы и статистика, 2010. – 160 с.

10. Бухгалтерский учет : учебник / под ред. Н. П. Кондракова. – Москва : ИНФРА-М, 2011. – 592 с.

11. Ермаков, С. Л. Основы организации деятельности коммерческого банка : учебник / С. Л. Ермаков, Ю. Н. Юденков. – Москва : КНОРУС, 2009. – 656 с.

12. Банковское дело : учебник / под ред. Г. Г. Коробовой. – Москва : Магистр, 2011. – 592 с.

13. Банковское дело : учебник / О. И. Лаврушин, Н. И. Валенцева [и др.] ; под. ред. О. И. Лаврушина. – Москва : КНОРУС, 2013. – 800 с.

14. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.

15. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н.

16. «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

17. «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116.

18. «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н.

19. «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.

20. «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.

21. «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.

22. «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н.

23. «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/2010. Утверждено приказом Минфина РФ от 12.12.2010 г. № 167н.

24. «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н, ред. от 30.03.2001 г.

25. «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н, ред. от 30.03.2001 г.

26. «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н.
27. «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н.
28. «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н.
29. «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 91н.
30. «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н.
31. «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.
32. «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.
33. «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.
34. «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н.
35. «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03. Утверждено приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н.
36. «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 11.03.2008 г. № 106н.
37. «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010. Утверждено приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н.
38. «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н.
39. «Учет затрат на освоение природных ресурсов» ПБУ 24/2011. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н.
40. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению от 31.10.2000 г. № 94н.

Оглавление

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
Глава 1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ, ЦЕЛИ И КОНЦЕПЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА, СИСТЕМА ЕГО НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ	5
1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета.....	5
1.1. Понятие учета: цель, задачи, виды.....	5
1.2. Сущность и функции бухгалтерского учета.....	8
1.3. Пользователи бухгалтерской информации.....	11
1.4. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета.....	12
2. Цели и концепции финансового учета. Финансовый и управленческий учет.....	22
3. Учетная политика организации.....	29
Контрольные вопросы по главе 1. ПРЕДМЕТ, ОБЪЕКТЫ, ЦЕЛИ И КОНЦЕПЦИИ ФИНАНСОВОГО УЧЕТА, СИСТЕМА ЕГО НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ.....	31
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ	33
1. Общие вопросы организации бухгалтерского учета на предприятиях.....	33
2. Организационно-правовые формы организаций.....	36
3. План организации работы бухгалтерии.....	59
Контрольные вопросы по главе 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	63
Глава 3. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	65
1. Понятие, классификация и задачи учета долгосрочных инвестиций.....	65
2. Источники финансирования долгосрочных инвестиций. Оценка долгосрочных инвестиций.....	69
3. Учет операций по приобретению земельных участков и объектов природопользования.....	72
4. Учет затрат по строительству объектов.....	73
5. Учет приобретения основных средств и нематериальных активов.....	77
6. Раскрытие информации о долгосрочных инвестициях в бухгалтерской отчетности.....	78
Контрольные вопросы по главе 3. УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ.....	79
Глава 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	80
1. Понятие, классификация и задачи учета основных средств.....	80
2. Документальное оформление операций по движению основных средств.....	83
3. Аналитический и синтетический учет основных средств.....	88
4. Оценка основных средств.....	89
5. Учет поступления основных средств.....	92
6. Порядок начисления и учет амортизации основных средств.....	95
7. Учет выбытия основных средств.....	98
8. Учет операций по ремонту основных средств.....	101
9. Аренда основных средств.....	103
10. Инвентаризация основных средств.....	110
Контрольные вопросы по главе 4. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	113
Глава 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	116
1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.....	116
2. Учет поступления нематериальных активов.....	125
3. Порядок начисления и учет амортизации.....	128
4. Учет выбытия нематериальных активов.....	131
Контрольные вопросы по главе 5. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	134

Глава 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	135
1. Понятие, классификация, оценка материально-производственных запасов.....	135
2. Документальное оформление операций по движению материалов.....	140
3. Учет заготовления материальных ценностей.....	142
4. Учет расчетов с поставщиками.....	145
5. Учет отпуска материальных ценностей в производство.....	147
6. Учет продажи и прочего выбытия материалов.....	150
7. Инвентаризация и переоценка материалов.....	153
Контрольные вопросы по главе 6. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	154
Глава 7. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	156
1. Организация учета затрат на производство и продажу.....	156
2. Учет затрат основного производства.....	163
3. Учет затрат вспомогательного производства.....	169
4. Учет и распределение накладных расходов.....	172
5. Учет брака продукции.....	175
6. Учет расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов.....	177
Контрольные вопросы по главе 7. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	180
Глава 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОПЕРАЦИЙ ПО ЕЕ ПРОДАЖЕ	182
1. Организация учета и оценка готовой продукции.....	182
2. Аналитический и синтетический учет готовой продукции.....	183
3. Учет отгрузки продукции.....	186
4. Учет коммерческих расходов.....	188
5. Учет операций по продаже готовой продукции.....	190
6. Инвентаризация готовой продукции.....	192
7. Особенности учета товаров в торговых организациях.....	194
7.1. Понятие оптовой и розничной торговли, выручки и себестоимости в торговых организациях.....	194
7.2. Синтетический и аналитический учет товаров.....	195
7.3. Учет торговой наценки.....	198
7.4. Учет издержек обращения.....	199
7.5. Учет реализации товаров.....	201
Контрольные вопросы по главе 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ОПЕРАЦИЙ ПО ЕЕ ПРОДАЖЕ.....	202
Глава 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	204
1. Задачи учета денежных средств.....	205
2. Учет кассовых операций.....	206
2.1. Ведение кассовых операций.....	206
2.2. Обеспечение сохранности денежных средств.....	208
2.3. Документальное оформление движения наличных денежных средств.....	208
2.4. Синтетический и аналитический учет кассовых операций.....	211
2.5. Ревизия кассы.....	212
2.6. Особенности учета операций с наличной валютой.....	213
2.7. Учет денежных документов.....	214
2.8. Корреспонденция счетов по счету 50 «Касса».....	215
3. Учет операций по расчетному счету.....	216
3.1. Порядок открытия расчетного счета.....	216
3.2. Документальное оформление операций по расчетному счету.....	217
3.3. Бухгалтерская обработка выписок банка.....	222
3.4. Корреспонденция счетов по счету 51 «Расчетные счета».....	223

4. Учет операций на прочих счетах в банках и переводов в пути.....	224
4.1. Организация учета денежных средств на прочих счетах в банках.....	224
4.2. Учет аккредитивов.....	225
4.3. Учет расчетных чеков.....	225
4.4. Учет депозитных счетов и прочих счетов в банке.....	226
4.5. Учет денежных средств в пути.....	228
5. Особенности учета операций на валютных счетах.....	229
5.1. Режим валютных счетов предприятия.....	229
5.2. Корреспонденция счетов по счету 52 «Валютные счета».....	233
5.3. Схемы операций по продаже и покупке валюты.....	233
Контрольные вопросы по главе 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	234
Глава 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	235
1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.....	235
2. Учет вкладов в уставный капитал других организаций.....	239
3. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.....	240
4. Учет финансовых вложений в займы.....	243
5. Вклады по договору простого товарищества как особый вид финансовых вложений.....	243
6. Инвентаризация финансовых вложений.....	246
Контрольные вопросы по главе 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	247
Глава 11. УЧЕТ КАПИТАЛА	249
1. Понятие капитала, составляющие собственного капитала.....	249
2. Уставный капитал, его формирование и учет.....	250
2.1. Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарном предприятии.....	252
2.2. Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах.....	254
3. Добавочный капитал, его формирование и учет.....	256
4. Резервный капитал, его формирование и учет.....	258
5. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка.....	259
6. Учет государственной помощи и целевого финансирования.....	260
Контрольные вопросы по главе 11. УЧЕТ КАПИТАЛА.....	262
Глава 12. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ	264
1. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности.....	264
2. Учет кредитов банков.....	268
3. Учет полученных займов.....	271
Контрольные вопросы по главе 12. УЧЕТ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ.....	274
Глава 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ	275
1. Учет расчетов с подотчетными лицами внутри страны.....	275
2. Учет расчетов с подотчетными лицами по заграничным командировкам.....	280
Контрольные вопросы по главе 13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ.....	282
Глава 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА	284
1. Организация учета расчетов по оплате труда и социальному страхованию.....	284
2. Виды, формы и системы оплаты труда.....	286
3. Документация по учету расчетов по оплате труда и численности работников.....	289
4. Порядок расчета оплаты труда.....	302
5. Расчет удержаний из заработной платы.....	311
6. Синтетический и аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.....	318

7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	319
Контрольные вопросы по главе 14. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.....	321
Глава 15. УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	323
1. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчета исковой давности.....	323
2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.....	325
3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	326
4. Учет расчетов с использованием векселей.....	327
5. Учет резервов по сомнительным долгам.....	328
6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам.....	329
7. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	332
8. Учет расчетов с учредителями и акционерами.....	333
9. Учет расчетов с государственными и муниципальными органами.....	334
10. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	336
11. Учет операций по доверительному управлению имуществом.....	338
12. Учет расчетов с дочерними или зависимыми обществами.....	342
Контрольные вопросы по главе 15. УЧЕТ ТЕКУЩИХ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	346
Глава 16. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	348
1. Учет формирования финансового результата организации.....	348
2. Учет использования прибыли (учет расчетов по налогу на прибыль).....	365
3. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).....	370
Контрольные вопросы по главе 16. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	372
Глава 17. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ.....	374
1. Учет арендованных основных средств по договору текущей аренды.....	374
2. Учет лизинговых операций.....	374
3. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию.....	375
4. Учет оборудования для монтажа.....	376
5. Учет бланков строгой отчетности.....	376
6. Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов.....	377
7. Учет обеспечения обязательств полученных и выданных.....	377
8. Учет износа основных средств.....	378
Контрольные вопросы по главе 17. УЧЕТ ОТДЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ.....	379
Глава 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ.....	380
1. Понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	380
2. Состав бухгалтерской финансовой отчетности.....	381
3. Требования, предъявляемые к отчетности.....	402
Контрольные вопросы по главе 18. БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ.....	403
Глава 19. МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА.....	404
1. Гармонизация экономики и процессы международной гармонизации учета и финансовой отчетности.....	404
2. Система международных стандартов учета и финансовой отчетности.....	406
Контрольные вопросы по главе 19. МЕЖДУНАРОДНЫЕ МОДЕЛИ УЧЕТА.....	408
Приложение.....	409
Список рекомендуемой литературы.....	418

Овчинникова Ирина Васильевна
Левина Елена Ивановна

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Редактор З. М. Савина

Подписано в печать 02.02.2016. Формат 60×84/16
Бумага офсетная. Гарнитура «Times New Roman». Уч.-изд. л. 24,00
Тираж 500 экз. Заказ

КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Весенняя, 28

Издательский центр УИП КузГТУ, 650000, Кемерово, ул. Д. Бедного, 4а