



ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ

Чернецова Ю. А., Свирина М. В., Шитова Т. М.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Курс лекций

Москва
2020

ББК 65.052.2

Ч 491

Рецензенты:

старший оперуполномоченный ГУЭБиПК МВД России, подполковник полиции, кандидат экономических наук **С. М. Мосалов**; начальник 1 отделения Отдела экономической безопасности и противодействия коррупции УВД по Зеленоградскому АО ГУ МВД России по г. Москве, майор полиции, кандидат экономических наук

И. И. Дьяченко

Чернецова Ю. А.

Ч 491

Бухгалтерский учет : курс лекций / Ю. А. Чернецова, М. В. Свирина, Т. М. Шитова. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020. – 381 с.

ISBN 978-5-9694-0842-5

В курсе лекций «Бухгалтерский учет» подробно раскрыты теоретические основы бухгалтерского учета, в том числе учет основных средств, арендных операций, нематериальных активов, денежных средств, учет материалов, затрат на производство, готовой продукции, собственного капитала, расчетных операций, учет труда и его оплата, учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, учет финансовых результатов.

Курс лекций предназначен для курсантов и слушателей Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» и 40.05.01. «Правовое обеспечение национальной безопасности».

ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9694-0842-5

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020

© Никитская Е. А., 2020

Содержание

ВВЕДЕНИЕ	7
ГЛАВА 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	9
1.1. Понятие и виды основных средств	9
1.2. Документальное оформление операций с основными средствами	18
1.3. Синтетический и аналитический учет основных средств	22
1.4. Учет поступления основных средств	25
1.5. Учет амортизации основных средств (ОС).....	33
1.6. Учет затрат на ремонт основных средств	39
1.7. Учет выбытия основных средств	42
1.8. Переоценка основных средств	50
ГЛАВА 2. УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ	54
2.1. Нормативное правовое регулирование арендных операций	54
2.2. Учет операций по текущей аренде	57
2.3. Понятие лизинговых операций	65
2.4. Учет лизинговых операций у лизингодателя.....	72
2.5. Учет лизинговых операций у лизингополучателя.....	74
ГЛАВА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	76
3.1. Понятие и оценка нематериальных активов	76
3.2. Учет поступления нематериальных активов	80
3.3. Учет амортизации нематериальных активов	86
3.4. Учет выбытия нематериальных активов	89

ГЛАВА 4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	93
4.1. Понятие и учет денежных средств.....	93
4.2. Учет наличных денежных средств	94
4.3. Учет безналичных денежных средств	113
ГЛАВА 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ.....	143
5.1. Классификация и оценка материалов.....	143
5.2. Учет поступления материалов	150
5.4. Учет хранения материалов	163
5.5. Отпуск материалов со склада.....	164
5.6. Учет резерва под снижение стоимости материальных ценностей.....	168
ГЛАВА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО.....	170
6.1. Организация учета производственных затрат	170
6.2. Учет затрат на основное и вспомогательное производство.....	174
6.3. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов.....	179
6.4. Учет брака в производстве	183
6.5. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств.....	186
6.6. Учет расходов будущих периодов.....	187
ГЛАВА 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.....	190
7.1. Организация учета готовой продукции.....	190
7.2. Учет поступления готовой продукции	194
7.3. Учет продаж готовой продукции	197
7.4. Учет коммерческих расходов.....	203
7.5. Учет отгруженных ценностей	207
7.6. Учет затрат в незавершенном производстве.....	209
7.7. Учет товаров	210

ГЛАВА 8. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	220
8.1. Формирование собственного капитала	220
8.2. Учет уставного капитала	221
8.3. Учет резервного капитала.....	230
8.4. Учет добавочного капитала.....	232
8.5. Учет нераспределенной прибыли	234
8.6. Учет целевого финансирования и поступлений	239
ГЛАВА 9. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	242
9.1. Понятие и виды расчетных операций.....	242
9.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	251
9.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.....	254
9.4. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	258
9.5. Учет внутрихозяйственных расчетов	267
ГЛАВА 10. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТА	272
10.1. Общие положения по учету оплаты труда	272
10.2. Фонд заработной платы, удержания и вычеты социального характера.....	278
10.3. Синтетический учет оплаты труда, порядок исчисления среднего заработка.....	285
10.4. Учет расчетов с подотчетными лицами	289
10.5. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....	294

ГЛАВА 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ	296
11.1. Понятие налогов и сборов	296
11.2. Синтетический учет расчетов с бюджетом.....	298
11.3. Учет НДС	301
11.4. Учет налога на прибыль.....	307
11.5. Учет расчетов с внебюджетными фондами	319
ГЛАВА 12. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	325
12.1. Показатели, характеризующие финансовое положение организации	325
12.2. Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг)	334
12.3. Учет финансовых результатов от прочих видов деятельности	337
12.4. Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия	343
12.5. Учет недостач и потерь от порчи ценностей	354
12.6. Учет резервов предстоящих расходов.....	356
12.7. Учет доходов будущих периодов	358
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	362
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	363
Приложение 1	372

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время осуществляется модернизация системы профессионального образования, внедряются новые подходы к его стандартизации у сотрудников органов внутренних дел и процессу обучения в целом. Бухгалтерский учет также постоянно видоизменяется под влиянием современных международных экономических веяний, изменений нормативно-правовой базы в России. Данный курс лекций позволяет познакомить обучающихся с нормами и правилами организации и ведения современной системы бухгалтерского учета.

Реализация компетентностного подхода в профессиональной подготовке сотрудников полиции, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность», обеспечивается только при максимальной нацеленности теоретического обучения на реальные условия.

Настоящий курс лекций включает в себя двенадцать глав, каждая из которых является самостоятельной лекцией, в том числе: учет основных средств, учет арендных операций, учет нематериальных активов, учет денежных средств, учет материалов, учет затрат на производство, учет готовой продукции, учет собственного капитала, учет расчетных операций, учет труда и его оплата, учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, учет финансовых результатов.

Курс лекций подготовлен в соответствии с Федеральным государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования с учетом требований Приказа Минобрнауки России от 5 апреля 2017 года № 301 «Об утверждении Порядка организации и осуществления образовательной деятельности по образовательным программам высшего образова-

ния – программам бакалавриата, программам специалитета, программам магистратуры» по специальностям 38.05.01 «Экономическая безопасность» для специализации экономико-правовое обеспечение экономической безопасности и 40.05.01 «Правовое обеспечение национальной безопасности».

ГЛАВА 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Понятие и виды основных средств

Учет основных средств регламентируется следующими нормативными документами:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н.

2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н.

3. Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), «ОК 013-2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов», утвержденный Приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст.

4. Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в редакции постановления Правительства РФ от 18.11.2006 г. № 697).

Чтобы объекты стали основными средствами необходимо выполнение одновременно следующих условий:

– объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации, либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

- объект предназначен для использования в течение длительного времени, свыше 12 месяцев или операционного цикла более 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данного объекта;
- объект способен приносить доход в будущем¹.

В настоящее время активы, отвечающие вышеперечисленным условиям и имеющие стоимость не более 40 000 руб., по решению организации могут отражаться в составе материально-производственных запасов и полностью списываться на затраты производства².

Основные средства (ОС) можно классифицировать по двум направлениям: для бухгалтерского учета (БУ) (*табл. 1.1*) и для налогового учета (НУ) (*табл. 1.2*).

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н // СПС КонсультантПлюс.

² П. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Классификация основных средств для БУ¹

№ п.п.	Признаки	Виды основных средств (ОС)
1	По формам собственности	ОС государственной, коллективной, частной форм собственности
2	По отраслям экономики	ОС промышленности, сельского хозяйства, транспорта и др. Данная группировка позволяет получить данные о стоимости ОС в каждой отрасли

¹ Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), утвержденный постановлением Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, п. 5 ПБУ 6/01, п. 3 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н.

3	По участию в процессе производства	<p><u>Производственные</u> – ОС, участвующие в производстве промышленной, строительной и сельскохозяйственной продукции, а также в торговле, общественном питании и других являющихся обычными (основными) видами деятельности, в процессе которой создается основной доход предприятия (доход от продаж)</p> <p><u>Непроизводственные</u> – ОС, состоящие на балансе организации непроизводственного назначения, не участвующие в основной деятельности организации, а обеспечивающие социально-бытовые и культурные потребности трудового коллектива</p>
4	По принадлежности (в зависимости от именуемых прав на объекты)	<p>– принадлежащие предприятию на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);</p> <p>– находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);</p> <p>– полученные организацией в аренду;</p> <p>– полученные в безвозмездное пользование;</p> <p>– полученные в доверительное управление</p>

№ п.п.	Признаки	Виды основных средств (ОС)
1	По степени использования	Используемые, находящиеся в эксплуатации, и неиспользуемые, находящиеся в запасе (резерве), в стадии достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и на консервации. Классификация по этому признаку необходима, так как она определяет, в частности, механизм отнесения амортизационных отчислений к расходам организации
2	По объектам	<ul style="list-style-type: none"> – земельные участки; – объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); – здания; – сооружения; – рабочие и силовые машины и оборудование; – транспортные средства; – производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; – рабочий, продуктивный и племенной скот; – многолетние насаждения; – измерительные приборы и устройства; – вычислительная техника; – инструмент; – капитальные вложения в коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты ОС

В соответствии с НК РФ амортизируемое имущество для целей НУ распределяется по амортизационным группам.

Таблица 1.2

Классификация ОС для НУ¹

Группа	Срок использования	Группа	Срок использования
1	от 1 года до 2 лет включительно	6	свыше 10 до 15 лет включительно
2	свыше 2 до 3 лет включительно	7	свыше 15 до 20 лет включительно
3	свыше 3 до 5 лет включительно	8	свыше 20 до 25 лет включительно
4	свыше 5 до 7 лет включительно	9	свыше 25 до 30 лет включительно
5	свыше 7 до 10 лет включительно	10	свыше 30 лет

Данная классификация может использоваться также в бухгалтерском учете (БУ). Срок использования ОС отражается согласно данным, указанным в технических паспортах, или иной первичной документации, в том числе инструкций по эксплуатации. ОС удерживаются в бизнесе в течение длительных периодов и частями переносят свою стоимость на готовую продукцию. Поэтому учет ОС строится таким образом, чтобы в любое время можно было увидеть начальную цену объекта, его постепенный износ (амортизацию) и остаточную стоимость. Существует три стоимости ОС: начальная, остаточная и восстановительная (табл. 1.3). Оценка ОС в БУ производится в рублях, согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

¹ Ст. 258 Налогового Кодекса (НК) РФ, Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в редакции постановления Правительства РФ от 18.11.2006 г. № 697).

Таблица 1.3

Виды стоимости основных средств

Вид стоимости	Характеристика
Первоначальная стоимость	Формируется при передаче объекта в эксплуатацию на предприятии
Восстановительная стоимость основных средств	Это стоимость воспроизводства ОС на установленный период, которая рассчитывается путем проведения переоценки
Остаточная стоимость	Это первоначальная или восстановительная стоимость, уменьшенная на суммы накопленной амортизации

В соответствии с п. 7 ПБУ-6/01 ОС принимаются к БУ по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость ОС определяется по-разному в зависимости от источника их поступления:

- от учредителей в качестве вклада в уставный капитал;
- приобретение за плату у изготовителей и торговых организаций;
- в результате строительства или изготовления;
- в результате безвозмездного поступления;
- в результате обмена на другое имущество.

Первоначальная стоимость ОС, полученных от учредителей в качестве вклада в уставный капитал организации, определяется по согласованию между учредителями (участниками) организации. Однако законодательством РФ оговаривается необходимость сопоставления стоимостной оценки вносимого имущества с уровнем рыночных цен. В соответствии с п. 2 ст. 15 Федерального закона от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено, что при согласованной стоимости

вносимого в общество имущества, превышающей 200 минимальных размеров оплаты труда, обязательно привлечение независимого оценщика. В акционерных обществах согласно п. 3 ст. 34 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (в ред. от 21.03.2002) при оплате акций не денежными средствами для определения рыночной стоимости вносимого имущества в любом случае должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки вносимого имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше оценки, произведенной независимым оценщиком.

Первоначальная стоимость ОС, приобретенных за плату, поступивших в результате их возведения (сооружения) или изготовления за плату, и изготовленных самой организацией, определяется исходя из суммы фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

В соответствии с п. 8 ПБУ-6/01 фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление ОС являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта ОС;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект ОС;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта ОС (согласно п. 7, 8 ПБУ-15/2008 такими затратами являются: проценты за пользование кредитом, полученным для приобретения ОС, начисленные и уплаченные до принятия объекта ОС на учет)¹.

Фактические затраты на приобретение ОС оцениваются с учетом курсовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС.

Первоначальная стоимость ОС, полученных безвозмездно (по договору дарения), определяется исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к БУ. При этом в первоначальную стоимость могут включаться транспортные расходы и услуги по доведению ОС в состояние эксплуатации.

Первоначальная стоимость ОС, полученных в обмен на другое имущество, определяется исходя из стоимости имущества, переданного в обмен. При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость ОС, полученных по договорам обмена, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты ОС.

При любом способе поступления ОС в их первоначальную стоимость включаются затраты на доставку ОС и приведение их в состояние, пригодное для использования (затраты на сборку,

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/08. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.08 г. № 107н // СПС КонсультантПлюс.

монтаж, наладку, проведение технических испытаний). Первоначальная стоимость ОС определяется на момент принятия их к учету и не подлежит изменению в течение всего срока их нахождения на балансе организации.

На основании п. 14 ПБУ 6/01 допускается изменение первоначальной стоимости ОС в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки. При переоценке ОС определяется их восстановительная стоимость. В бухгалтерском балансе ОС отражаются в составе внеоборотных активов в оценке по остаточной стоимости.

1.2. Документальное оформление операций с основными средствами

Формы первичных документов для оформления операций с ОС и краткие указания по их заполнению утверждены постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 21.01.2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» (*табл. 1.4*).

Таблица 1.4

Формы документов, предложенные Госкомстатом

Номер формы	Наименование формы	Назначение
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта ОС (кроме зданий, сооружений)	Применяется для оформления приема-передачи отдельных объектов ОС (кроме зданий и сооружений), их включения в состав ОС и ввода в эксплуатацию, а также для исключения объектов из состава ОС при их передаче (продаже, мене и т. п.) другой организации

Продолжение 1.4

ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Применяется для тех же целей, что и акт ОС-1, но предназначен исключительно для приема-передачи зданий и сооружений
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов ОС (кроме зданий, сооружений)	Применяется для тех же целей, что и акт ОС-1, но предназначен для передачи групп объектов ОС, кроме зданий и сооружений
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов ОС	Применяется для оформления и учета перемещения объектов ОС внутри организации из одного структурного подразделения (отдела, цеха и т.п.) в другой
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов ОС	Применяется для оформления и учета приема-сдачи объектов ОС ремонта, реконструкции, модернизации
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	Применяется для списания единичных объектов ОС, пришедших в негодность
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств	Применяется для списания автотранспортных средств, пришедших в негодность
ОС-4б	Акт о списании групп объектов ОС (кроме автотранспортных средств)	Применяется для списания групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), пришедших в негодность

Окончание таблицы 1.4

ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта ОС	Применяется для учета наличия единичных объектов основных средств и их движения внутри организации
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов ОС	Применяется для учета наличия групп однотипных объектов основных средств и их движения внутри организации
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов ОС	Применяется для тех же целей, что и формы № ОС-6 и № ОС-6а, но предназначена для использования малыми предприятиями
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования	Применяется для учета оборудования, поступившего на склад, с целью его последующего использования в качестве объекта основных средств
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	Применяется для передачи оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования	Составляется при обнаружении дефектов оборудования, выявленные в процессе монтажа, наладки или испытания, а также по результатам контроля

Первичные документы БУ организация может разработать самостоятельно (информация Минфина России № ПЗ-10/2012).

Акты составляются на основании технической документации, а также документов, подтверждающих государственную регистрацию, если это объект недвижимости или транспортное средство.

До момента постановки на учет объекты ОС числятся на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Акты утверждаются руководителями организаций (получателя и сдатчика), составляются в двух экземплярах. Акты о приеме-передаче ОС содержат следующие реквизиты: название и инвентарный номер объекта, его первоначальную стоимость, даты изготовления производителем, поступления на предприятие, ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, способ и норму амортизационных отчислений. Если приобретает объект, ранее находившийся в эксплуатации, в форме № ОС-1 заполняются сведения состоянии объекта на дату передачи (раздел 1). Данная информация заполняется передающей стороной. После оформления акты (с приложенной технической документацией) передаются в бухгалтерию организации. Там на каждый объект ОС составляется инвентарная карточка (инвентарная книга).

Накладная на внутреннее перемещение объектов ОС (форма № ОС-2) 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 ОС, третий экземпляр передается получателю. Данные о перемещении объектов ОС вносятся в инвентарные карточки (книгу) учета объектов ОС, которые помещаются в картотеку по новому местонахождению.

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов ОС (форма № ОС-3) составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов ОС, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Для оформления и учета списания ОС, пришедших в негодность, акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем (уполномоченным лицом). Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность ОС. Он является основанием для сдачи на склад и последующей продажи материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом передается документ, подтверждающий снятие его с учета в ГБДД МВД РФ. В акте указываются стоимость ОС (первоначальная и остаточная), сумма начисленной амортизации, а также сведения о содержании драгоценных металлов, о затратах, связанных с ликвидацией объектов, и о поступлении материальных ценностей в результате их списания.

1.3. Синтетический и аналитический учет основных средств

Учет поступления, движения и выбытия ОС ведется с помощью счета 01 «Основные средства» (*табл. 1.5*), к которому открываются следующие субсчета: собственные ОС, арендованные ОС по договору лизинга, ОС на консервации, ОС в запасе, выбытие ОС и т. д.

Таблица 1.5

Структура счета 01 «Основные средства»

Дебет	Кредит
Сальдо – стоимость ОС на начало периода	
– принятие к учету ОС, – увеличение первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании, реконструкции и переоценке	– списание первоначальной стоимости выбывших ОС – уменьшение первоначальной стоимости при частичной ликвидации ОС и переоценке
Сальдо – стоимость ОС на конец периода	

Сальдо счета показывает стоимость имеющихся в организации ОС.

Аналитический учет должен строиться в разрезе следующих показателей:

- по видам ОС;
- по срокам эксплуатации;
- по местам нахождения;
- по материально-ответственным лицам.

Учет ОС в БУ ведется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

«Инвентарный объект» – это объект ОС со всеми к нему приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный

комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы»¹.

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

Если ОС имеет несколько частей с разными сроками использования, то каждой части присваивается свой отдельный инвентарный номер, который фиксируется на объекте ОС различными способами.

Инвентарный номер, присвоенный ОС, сохраняется за ним на весь период использования. Инвентарные номера выбывших ОС не присваивают новым ОС в течение 5 лет после выбытия.

Инвентарные карточки являются регистром аналитического учета ОС. Бухгалтерия ведет инвентарные карточки 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. В инвентарных карточках приводятся основные данные по объекту на дату принятия к учету (первоначальная стоимость, срок полезного использования) и дату передачи (фактический срок эксплуатации, сумма начисленной амортизации), а также сведения о переоценке, внутреннем перемещении.

¹ П. 6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н // СПС КонсультантПлюс.

При аренде ОС, числящемся на забалансовом счете, рекомендуется заводить инвентарную карточку с номером, присвоенным арендодателем.

Инвентарные книги заводят организации с небольшим количеством ОС, где указывают основные сведения об ОС и их местонахождение.

Записи в инвентарные карточки производятся на основании актов о приеме-передаче объектов ОС (формы №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б), об их перемещении (форма №ОС-2), документов по дооборудованию, реконструкции, модернизации, капитальному ремонту (форма №ОС-3) и списанию (формы №ОС-4, №ОС-4а, №ОС-4б), а также на основании технических паспортов и других документов.

1.4. Учет поступления основных средств

Поступление ОС может осуществляться в виде:

- вклада в уставный капитал;
- приобретения;
- безвозмездного получения;
- по договору мены и др.

При любом варианте поступления ОС все связанные с этим затраты отражаются в учете как вложения во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (*табл. 1.6*) в разрезе субсчетов:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов ОС»;
- 08-4 «Приобретение объектов ОС».

**Структура счета 08
«Вложения во внеоборотные активы»**

Дебет	Кредит
Сальдо – объем незавершенных вложений в ОС на начало периода	
– фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость ОС	– списание первоначальной стоимости ОС, введенных в эксплуатацию
Сальдо – объем незавершенных капитальных вложений на конец периода	

Если НДС не включается в первоначальную стоимость, то он учитывается на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении ОС».

Учет ОС, поступивших в счет вклада в уставный капитал (УК)

Получение ОС от учредителей подтверждается следующими первичными документами:

- решение собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объекта ОС;
- акт независимого оценщика об оценке объекта ОС;
- счет и счет-фактура о стоимости оценки ОС независимым оценщиком;
- счета и счета-фактуры о стоимости расходов, связанных с поступлением, доставкой и приведением ОС в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы об оплате указанных выше расходов.

Учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал (УК) отражается на счете 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал». Величину УК организации отражают на счете 80 «Уставный капитал». Операции по поступлению ОС в счет вклада в УК отражены в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Операции по поступлению ОС в счет вклада в УК

Д	К	Содержание операции
75-1	80	Внесение учредителем вклада в УК
08-4	75-1	Учтена стоимость ОС, поступившего в виде вклада в УК
08-4	60	Учтены расходы по доставке и приведению ОС в состояние, пригодное для использования
19-1	60	Учтен НДС по расходам поставщикам
19-1	83	Отражена сумма НДС, восстановленная передающей организацией, указанная в документах по передаче ОС
01	08-4	Введен в эксплуатацию ОС, поступивший в счет вклада в УК
68	19-1	Принят к вычету НДС по полученному от учредителя ОС

Если в счет вклада в УК поступает новый объект ОС, то для целей НУ он принимается по первоначальной стоимости, подтверждаемой документами передающей стороны. Сумма НДС, восстановленная передающей организацией, у принимающей стороны относится на увеличение добавочного капитала¹. Согласно п. 11 ст. 171 и п. 8 ст. 172 НК РФ НДС, восстановленный

¹ Письмо Минфина России от 30.10.2006 г. № 07-05-06/262, Письмо УФНС России по г. Москве от 04.07.2007 г. № 19-11/063175.

учредителем, подлежит вычету при условии использования полученных ОС для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения НДС.

Если поступающие в счет вклада в УК ОС были на балансе у учредителя, то они учитываются по остаточной стоимости на дату перехода права собственности. При этом передающая сторона восстанавливает НДС пропорционально остаточной стоимости ОС без учета переоценки.

Если принимающая организация не может документально подтвердить стоимость ОС, вносимых в УК, их стоимость для целей налогообложения прибыли признается равной нулю.

Учет ОС, приобретенных за плату

Первичными документами, подтверждающими приобретение ОС за плату, являются:

- счет и счет-фактура поставщика;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с приобретением, доставкой ОС и приведением их в состояние, пригодное для использования;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате ОС и всех расходов, связанных с его приобретением, доставкой и т. д.

Фактические затраты, связанные с приобретением ОС за плату, первоначально собираются по дебету субсчета 08-4 «Приобретение объектов основных средств» в корреспонденции со счетами учета расчетов. При этом НДС, уплачиваемый при приобретении ОС за плату, учитывается отдельно по дебету субсчета 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении ОС» в корреспонденции с кредитом счета 60 (*табл. 1.8*).

Таблица 1.8

Операции по покупке ОС

Д	К	Содержание операции
08-4	60	Отражена стоимость купленного ОС (без учета НДС); расходы за различные услуги, связанные с покупкой ОС (без НДС)
19-1	60	Выделен НДС по ОС и услугам
08-4	76	Отражены расходы по транспортировке, монтажу ОС, техническим испытаниям (без НДС)
19-1	76	выделен НДС по расходам
08-4	71	Списаны командировочные расходы, связанные с приобретением ОС
08-4	76	отражены таможенные пошлины, регистрационные сборы, государственные пошлины и т.п.
08-4	10 70,69	Собственные расходы, связанные с приобретением ОС и доведением его до состояния эксплуатации
08-4	67	Отражены проценты по заемным средствам, полученным для приобретения ОС, начисленные до принятия ОС к БУ
01	08-4	Введен в эксплуатацию и принят к учету приобретенный за плату объект ОС по первоначальной стоимости
68	19-1	Принят к вычету НДС по приобретенному ОС

В соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ сумма НДС, уплаченного при приобретении ОС, подлежит налоговому вычету, если они предназначены для производства и реализации товаров, облагаемых НДС. При этом в счетах-фактурах НДС должен указываться отдельно. Налоговый вычет НДС производится после принятия ОС к БУ. Если НДС не выделен отдельной строкой, то согласно НК РФ он включается в первоначальную стоимость ОС.

Учет безвозмездно полученных ОС

Организация может получить ОС безвозмездно по договору дарения согласно ст. 572 Гражданского кодекса РФ. Однако согласно п. 4 ст. 575 ГК РФ в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 5 МРОТ. Если стоимость подарка коммерческой организации будет превышать 5 МРОТ, то договор дарения становится недействительным (ст. 166 ГК РФ). При этом каждая из сторон обязана возратить другой все полученное по сделке, а в случае невозможности возратить полученное, возместить стоимость в деньгах, если иные последствия недействительности сделки не предусмотрены законом. Поэтому дарителем могут выступать ФЛ или некоммерческие организации.

Безвозмездно полученные ОС относятся на увеличение финансовых результатов в виде прочих доходов. Однако рыночная стоимость ОС первоначально учитывается как доходы будущих периодов на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Операции по получению ОС безвозмездно отражены в таблице 1.9.

Таблица 1.9

Операции по получению ОС безвозмездно

Д	К	Содержание операции
08-4	98-2	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученных объектов ОС
08-4	60	Учтены транспортные и монтажные расходы (без НДС)
19-1	60	Выделен НДС по ОС и услугам
08-4	10 70,69	Собственные расходы, связанные с приобретением ОС и доведением его до состояния эксплуатации

Окончание таблицы 1.9

01	08-4	Введен в эксплуатацию безвозмездно полученный ОС
68	91-1	Принят к вычету НДС
20,23 25,26	02	Начислена амортизация по безвозмездно полученным ОС
98-2	91-1	Часть рыночной стоимости безвозмездно полученных ОС включена в состав прочих доходов (на сумму начисленной амортизации)

Для НУ полученные ОС должны включаться в состав прочих доходов по текущей рыночной стоимости (п. 8 ст. 250 НК РФ). При этом размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль увеличивается на рыночную стоимость безвозмездно полученных ОС в том периоде, в котором они фактически были получены. Информация об остаточной стоимости безвозмездно передаваемых ОС отражается в Акте по форме №ОС-1.

Безвозмездно полученные ОС не подлежат налогообложению по налогу на прибыль, если:

- УК получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающей организации;
- УК передающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) получающей организации;
- УК получающей стороны более чем на 50 % состоит из вклада (доли) передающего ФЛ.

Только при условии, что в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам.

Учет ОС, поступивших по договору мены

Организация имеет право на основании договора мены получать ОС в обмен на другое имущество (ст. 567 ГК РФ). Согласно п. 2 ст. 567 ГК РФ к договору мены применяются правила

купли-продажи, стороны одновременно признаются покупателями и продавцами. А стоимость товаров признается равноценной (п. 1 ст. 568 ГК РФ), если в договоре мены не указывается иное.

Документы, подтверждающие поступление ОС путем обмена на другое имущество, служат основанием для их принятия к БУ:

- договор мены;
- счет-фактура;
- акт приема-передачи ОС;
- расчетно-платежные документы, подтверждающие транспортные и монтажные расходы;
- акт зачета взаимных требований, оформляемый на основании письменного заявления одной из сторон.

Каждая организация должна выписывать счет-фактуру на выбывающее имущество, исходя из его рыночной стоимости, по которой принимается получаемое в обмен ОС.

При обмене товарами в БУ организации отражаются два этапа:

- отражение передачи собственного имущества другой организации;
- принятие к учету ОС, полученных по договору мены (табл. 1.10).

Таблица 1.10

Операции по обмену ОС на другое имущество

Д	К	Содержание операции
62	90-1	Передача готовой продукции в обмен на ОС по договору мены
90-3	68	Начислен НДС в бюджет по товарообменной операции
90-2	43	Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции, переданной в обмен на ОС

Окончание таблицы 1.10

62	91-1	Передача в обмен на ОС иного имущества (материалов, товаров и прочее) по договору мены
91-2	68	Начислен НДС в бюджет по товарообменной операции
91-2	10,41 43,04	Списана стоимость имущества (материалов, товаров, готовой продукции, нематериального актива), переданного в обмен на ОС
08-4	60	Приняты ОС, полученные по договору мены
19-1	60	Выделен НДС из счета-фактуры передающей стороны
01	08-4	Введен в эксплуатацию ОС, поступивший по договору мены
68	19-1	Принят к вычету НДС

При товарообменной операции вычету подлежат суммы НДС, которые указаны в счете-фактуре поставщика встречного товара после его принятия к учету (п. 2 ст. 171; п. 1 ст. 172 НК РФ).

1.5. Учет амортизации основных средств (ОС)

Амортизация – это метод распределения стоимости ОС на стоимость готовой продукции в течение срока его службы. Актив может обесцениться из-за износа или устаревания. Когда организация покупает основной актив, руководство ожидает, что актив будет полезным и со временем станет приносить доходы. Еще одна причина износа заключается в том, что без него ОС в балансе будут завышены. Например, рыночная стоимость 5-летнего оборудования значительно ниже, чем когда оно было куплено совершенно новым. ОС в процессе использования подвергаются постоянному износу. Износ бывает физический и моральный.

Физический износ – снижение технических характеристик объекта ОС в результате воздействия окружающей среды.

Моральный износ обусловлен развитием научно-технического прогресса и созданием более производительных видов ОС. Износ ОС приводит к уменьшению их стоимости и необходимости ее возмещения. Погашение стоимости ОС производится путем начисления по ним амортизационных отчислений.

Порядок и способы начисления амортизации ОС регламентируются нормами ПБУ 6/01. Амортизация начисляется по объектам ОС, находящимся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, за исключением отдельных видов ОС.

Согласно пункту 17 ПБУ 6/01 не подлежат амортизации объекты ОС, потребительские свойства которых не изменяются с течением времени (объекты природопользования, земельные участки, музейные предметы, музейные коллекции и прочее) и объекты ОС некоммерческих организаций.

По подобным объектам начисляется износ по установленным нормам амортизационных отчислений в конце отчетного года. При этом суммы износа учитываются на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Начисление амортизационных отчислений по объекту ОС:

- начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к БУ;
- производится до полного погашения стоимости объекта (или до его списания с БУ);
- прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости ОС (или их списания с БУ);
- в течение всего срока полезного использования начисление амортизационных отчислений не приостанавливается (за ис-

ключением перевода ОС на консервацию на срок более 3 месяцев, либо в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев;

- производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;

- отражается в БУ того отчетного периода, к которому относится.

Другой способ оценки амортизации заключается в том, что он накапливает сумму прибыли для замены актива, когда он в конечном итоге перестает функционировать. Вот почему бухгалтеры должны определить срок полезного использования ОС, так как это количественно определяет годовую норму амортизации.

Срок полезного использования – это период, в течение которого ОС будет использоваться и приносить экономические выгоды для организации. В соответствии с п. 20 ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта ОС определяется организацией при принятии его к БУ исходя из:

- ожидаемого срока использования ОС, исходя из производительности;

- ожидаемого физического износа;

- нормативных и прочих ограничений использования ОС (срок аренды);

- ожидаемого количества продукции (для отдельных групп ОС).

При определении срока полезного использования организации могут использовать классификацию ОС, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 года № 1.

Если приобретается ОС, бывший в эксплуатации, то срок полезного использования определяется, исходя из оставшегося срока

службы (разница между сроком полезного использования и сроком фактической эксплуатации). Если срок службы подходит к концу, то срок дальнейшей эксплуатации может быть определен покупателем самостоятельно.

Если была проведена реконструкция или модернизация объекта ОС, то срок полезного использования может увеличиваться.

Существует 4 способа начисления амортизации:

1. Линейный способ:

$$\text{Норма амортизации} = 1/\text{СПИ} \times 100 \%,$$

где СПИ – срок полезного использования ОС.

$$\text{Аос} = \text{ПС} (\text{ВС}) \times \text{Н},$$

где Аос – годовая амортизация по ОС,

ПС – первоначальная стоимость ОС,

ВС – восстановительная стоимость ОС.

2. Способ уменьшаемого остатка:

$$\text{Аос} = \text{ОС} \times \text{Н} \times \text{К},$$

где ОС – остаточная стоимость актива,

К – повышающий коэффициент со значением ≤ 3

(устанавливается организацией).

3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования:

$$\text{Аос} = \text{ПС} (\text{ВС}) \times \text{СПИ}_0 / \text{СПИ}_с,$$

где СПИ₀ – остаток срока полезного использования,

СПИ_с – сумма чисел лет полезного использования.

4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)¹:

¹ П. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н // СПС КонсультантПлюс.

$$A_{oc} = O \times ПС / Оспи,$$

где O – фактический объем продукции (работ);

$Оспи$ – прогнозный объем продукции (работ) за весь срок полезного использования.

Организация самостоятельно определяет способ начисления амортизации и отражает это в учетной политике. Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов ОС производится в течение срока полезного использования ОС, входящих в эту группу. При любом способе начисления амортизации определяется годовая и месячная сумма амортизации, равная 1/12 годовой суммы амортизации.

Если объект ОС принимается к учету в течение отчетного года, то годовая сумма амортизации рассчитывается с первого числа следующего месяца после ввода в эксплуатацию и до конца года. В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации ОС, используется пассивный счет 02 «Амортизация основных средств».

Таблица 1.11

**Структура счета 02
«Амортизация основных средств»**

Дебет	Кредит
	Сальдо – начисленная амортизация на начало периода
Списание амортизации по вы- бывшим ОС	начисление амортизации
	Сальдо – начисленная амортизация на конец периода

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведется согласно инвентарным объектам ОС (табл. 1.11). Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации ОС, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности в реальном времени.

Таблица 1.12

Операции по начислению амортизации ОС

Д	К	Содержание операции
20,23	02	Начислена амортизация ОС, принимающих участие в основной, вспомогательной деятельности организации
25, 26	02	Начислена амортизация ОС, принимающих участие в общепроизводственных или общехозяйственных работах
44	02	Начислена амортизация ОС торговой организации
08-3	02	Начислена амортизация ОС, которые принимали участие в создании ОС (или другого внеоборотного актива)
91-2	02	Начислена амортизация ОС непроизводственного назначения

Если передача ОС в аренду является для организации основным видом деятельности, то амортизация (табл. 1.12) учитывается как прямые затраты, связанные с основным видом деятельности и отражается в учете записью: Д20К02.

Если передача ОС в аренду не является для организации основным видом деятельности, то амортизация по переданным в аренду ОС учитывается как прочие расходы и отражается в учете записью: Д91-2К02.

В соответствии с п. 1.1 ст. 259 НК РФ организации при принятии ОС к учету имеют право одновременно включить в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные

вложения в размере не более 10 % первоначальной стоимости ОС (за исключением объектов, полученных безвозмездно). В случае использования такого права организация в дальнейшем должна начислять амортизацию на оставшиеся 90 % первоначальной стоимости объекта ОС.

1.6. Учет затрат на ремонт основных средств

В процессе эксплуатации объекты ОС изнашиваются и происходят поломки. Восстановление осуществляется посредством модернизации, реконструкции и ремонта. Ремонт различают текущий и капитальный. Ежегодные расходы на ремонт и техническое обслуживание для поддержания рабочего состояния относят к текущему ремонту согласно п. 71 и 72 Методических рекомендаций по учету ОС¹. Капремонт может быть комплексный, охватывающий полностью ОС, или выборочный, направленный на замену отдельных частей объектов. Модернизация и реконструкция повышают или создают новые технические параметры. Расходы на ремонт относятся на текущие затраты, тогда как расходы на модернизацию и реконструкцию – на капитальные, то есть увеличивают стоимость имущества и продлевают срок его полезного использования.

Ремонт ОС рекомендуется проводить в соответствии с планом. Для составления плана производят осмотр объектов ОС, по результатам которого составляют дефектную ведомость. В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, сметную стоимость

¹ Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н // СПС КонсультантПлюс.

ремонта. Передача объектов ОС в ремонт оформляется накладной на внутреннее перемещение объектов (форма № ОС-2). Учет затрат по ремонту ОС в соответствии с учетной политикой организации может осуществляться одним из трех вариантов (*табл. 1.13*):

1. Фактически произведенные затраты по ремонту ОС включаются в производственные затраты того периода, в котором они имели место.

2. Фактически произведенные затраты по ремонту ОС покрываются за счет ранее созданного резерва (при осуществлении крупных дорогостоящих или неравномерных в течение года ремонтных работ).

3. Фактически произведенные затраты по ремонту ОС сначала учитываются как расходы будущих периодов, потом равномерно списываются.

Таблица 1.13

Операции по ремонту ОС

Д	К	Содержание операции
<i>Ремонт хозяйственным способом</i>		
<i>с собственными мастерскими</i>		
23	10,70 69,02	Учены затраты на ремонт ОС ремонтными цехами или мастерскими
20,25 26	23	Произведен ремонт собственными мастерскими ОС общепроизводственного и общехозяйственного назначения
20,23 25,26	96	Ежемесячные отчисления в резерв расходов на ремонт ОС
96	23	Затраты на ремонт ОС списываются на уменьшение ранее созданного резерва
97	10,70 69,02	Фактические затраты, превышающие созданный резерв по ремонту ОС, учитываются как расходы будущих периодов
97	10,70 69,02	Фактические затраты на ремонт ОС учитываются сначала в составе расходов будущих периодов

Окончание таблицы 1.13

20,25 26	97	Затраты равномерно ежемесячно до конца года относят на затраты производства и общехозяйственные расходы
<i>без собственных мастерских</i>		
20,23	10,70 69,02	Затраты на ремонт ОС основного и вспомогательного производства
25,26	10,70 69,02	Затраты на ремонт ОС общепроизводственного и общехозяйственного назначения
Ремонт подрядным способом		
20,25,26	60	Приняты ремонтные работы организации – подрядчика
19	60	Выделен НДС по оплате ремонта
68	19	Принят к вычету НДС
96	60	Затраты на ремонт ОС подрядной организацией списываются на уменьшение ранее созданного резерва

После выполнения комплекса работ по ремонту ОС прием оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3). Затраты на ремонт ОС, отражаются в учете на основании соответствующих первичных учетных документов о произведенных затратах.

В соответствии со ст. 260 НК РФ расходы на ремонт ОС, произведенные организацией, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Суммы НДС, предъявленные сторонними организациями за материалы, запасные части, выполненные работы или услуги, оказанные при проведении ремонтов объектов ОС, подлежат вычету при расчетах с бюджетом.

Для целей НУ организации имеют право создавать резервы под предстоящие ремонты ОС в порядке, установленном статьей

324 НК РФ. При создании указанного резерва фактически осуществленные расходы на ремонт ОС в течение налогового периода не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль. Фактические расходы на ремонт ОС могут быть учтены в составе расходов только по окончании налогового периода, если их сумма окажется больше суммы созданного резерва.

Если фактические затраты по ремонту ОС меньше размера созданного резерва, то оставшаяся сумма сторнируется. На конец года резерв расходов на ремонт ОС может иметь остаток, если окончание ремонтных работ (по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом работ) происходит в следующем за отчетным годом. Остатки созданного в организации резерва предстоящих расходов на ремонт ОС подлежат обязательной, как минимум один раз в год (перед составлением годовой отчетности), инвентаризации. При инвентаризации производится уточнение величины резерва, начисленного для ремонта, который согласно графику будет проводиться в следующих отчетных периодах, излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

1.7. Учет выбытия основных средств

Объекты ОС могут выбывать из организации в результате:

- передачи в качестве вклада в УК;
- перепродажи;
- ликвидации из-за полного износа;
- безвозмездной передачи по договору дарения;
- обмена на другое имущество.

При выбытии объекта ОС создается комиссия, в состав которой входят представители экономических и технических

служб, представитель принимающей организации. Члены комиссии осматривают объект, устанавливают возможность или невозможность его дальнейшей эксплуатации. По результатам осмотра при ликвидации составляются акты о списании объекта ОС, о списании автотранспортных средств, о списании групп объектов ОС (формы № ОС-4, № ОС-4а и №ОС-4б), а во всех остальных случаях – акт приема-передачи ОС (форма №ОС-1). Акты на списание объектов ОС оформляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, утверждаются руководителем организации и передаются в бухгалтерию. В бухгалтерии на основании актов в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта ОС. Детали, узлы и агрегаты разобранного и демонтированного объекта, которые пригодны для использования, а также лом и другие материалы, полученные в результате ликвидации, приходят на основании актов о списании объектов ОС (формы № ОС-4, № ОС-4а и № ОС-4б). Для отражения операций выбытия ОС к синтетическому счету 01 рекомендуется открывать отдельный субсчет 01-2 «Выбытие основных средств» (табл. 1.14).

Таблица 1.14

Операции по выбытию ОС

Д	К	Содержание операции
01-2	01	Списывается первоначальная стоимость выбывающего ОС
02	01-2	Списывается сумма амортизации, начисленной по этому объекту к моменту выбытия
91-2	01-2	Списывается остаточная стоимость выбывшего ОС

Остальные записи на счетах бухгалтерского учета зависят от причины выбытия ОС.

Выбытие ОС – результат прочей деятельности организации, поэтому доходы и расходы, связанные с подобной деятельностью, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Так, на счете 91 отражают:

- по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» – остаточную стоимость выбывших объектов; НДС, начисленный в бюджет при продаже ОС; расходы, связанные с выбытием объекта;

- по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» – выручку от продажи ОС; стоимость материальных ценностей, полученных в результате ликвидации объекта.

Финансовый результат от выбытия ОС определяется путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота субсчета 91-1. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет выбытия ОС при их передаче в счет вклада в УК

Передача ОС в качестве вклада в УК оценивается как финансовые вложения (п. 3 ПБУ 10/99). Первичными документами, подтверждающими передачу ОС в УК другой организации, являются:

- решение общего собрания учредителей и учредительный договор, в которых отражается денежная оценка объектов ОС, вносимых в УК;

- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с передачей объектов ОС в счет вклада в УК другой организации;

- расчетно-платежные документы, свидетельствующие об оплате указанных расходов.

Для целей БУ в соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны приниматься к учету по первоначальной стоимости. При выбытии ОС в качестве взноса в УК другой организации производится списание первоначальной стоимости и амортизационных отчислений. Стоимость таких ОС в оценке, согласованной учредителями, принимается к БУ в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Возникающая разница между согласованной и остаточной стоимостью ОС учитывается в составе прочих доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Передача имущества, носящая инвестиционный характер, не признается реализацией и НДС не начисляется (табл. 1.15).

Таблица 1.15

Операции по выбытию ОС в качестве взноса в УК

Д	К	Содержание операции
58-1	76	Отражена сумма задолженности по вкладу в УК, равная величине согласованной стоимости
01-2	01	Списывается первоначальная стоимость передаваемого ОС
02	01-2	Списывается амортизация передаваемого ОС
76	01-2	Списывается остаточная стоимость переданного ОС
19	68	Восстановлен НДС
58-1	19	Включен в стоимость финансовых вложений восстановленный НДС
76	91-1	Отражена сумма превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью передаваемых ОС
91-2	76	Отражена сумма превышения остаточной стоимости над согласованной стоимостью передаваемых ОС
91-2	10,70, 69,60	Списаны расходы, связанные с выбытием ОС

Финансовый результат определяется и отражается в учете в общеустановленном порядке. Если организация передает объект ОС, бывший в эксплуатации, то его стоимость для целей налогового

учета принимается равной остаточной стоимости объекта. Как правило, объект ОС до момента передачи использовался передающей организацией в производстве продукции, поэтому по нему начислялась амортизация и сумма НДС, уплаченная поставщику, предъявлялась к вычету после принятия объекта ОС к учету. В соответствии с п. 3 ст. 170 НК РФ в случае передачи такого объекта ОС в качестве вклада в УК другой организации передающая организация должна восстановить сумму НДС, ранее предъявленную к вычету по данному объекту ОС пропорционально остаточной стоимости передаваемых ОС без учета переоценки. Восстановление сумм НДС производится передающей организацией в том налоговом периоде, в котором ОС были переданы другой организации в качестве вклада в уставный (складочный) капитал. Суммы НДС, подлежащие восстановлению в таких случаях, не должны включаться в стоимость передаваемых ОС и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. С этой целью сумма НДС, восстановленная передающей организацией, должна указываться в документах, которыми оформляется передача ОС. Восстановленные суммы НДС должны увеличивать сумму налога, подлежащего уплате в бюджет передающей организацией.

Учет выбытия ОС при их продаже

Первичными документами, подтверждающими продажу ОС, являются:

- договор купли-продажи;
- акт о приеме-передаче объекта ОС;
- счет-фактура на проданный объект ОС;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с продажей ОС;

– расчетно-платежные документы, свидетельствующие об оплате подобных расходов.

Цена продажи ОС определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Объекты ОС должны продаваться по рыночной цене с учетом их физического состояния. Рыночная цена продаваемого объекта ОС должна включать сумму НДС, так как операции по продаже ОС подлежат обложению НДС. Сумма налога указывается в счете-фактуре, выписываемой организацией и регистрируемой в книге продаж. В общем случае налоговая база при продаже объекта ОС определяется как рыночная стоимость этого объекта без включения в нее суммы НДС. Учет расчетов с покупателями ОС ведут на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Поступления от продажи объектов ОС относятся к прочим доходам. Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в связи с продажей ОС, относится к прочим расходам (табл. 1.16).

Таблица 1.16

Операции по продаже ОС

Д	К	Содержание операции
62	91-1	Отражена стоимость продажи ОС
91-2	68	Начислен НДС в бюджет
01-2	01	Списывается первоначальная стоимость проданного ОС
02	01-2	Списывается амортизация, начисленная по этому объекту к моменту продажи
91-2	01-2	Списывается остаточная стоимость проданного ОС
91-2	70,69,60	Списаны расходы, связанные с продажей ОС
91-9	99	Отражена прибыль от продажи ОС
99	91-9	Отражен убыток от продажи ОС

Учет ликвидации ОС

Компании выводят ОС из эксплуатации, когда они устаревают из-за полного физического или морального износа. При этом организация несет затраты и получает доходы (табл. 1.17

Таблица 1.17

Операции по ликвидации ОС

Д	К	Содержание операции
91-2	70,69,60	Списываются расходы, связанных с ликвидацией ОС
10	91-1	Отражена рыночная стоимость запасных частей и вторичного сырья, оставшихся после ликвидации ОС
99	91-9	Отражена сумма убытка от ликвидации ОС

Согласно п. 13 ст. 250 НК РФ для целей налогообложения прибыли доходы в виде стоимости материалов, полученных при ликвидации ОС, относятся к внереализационным доходам. Все расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным СПИ амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), признаются внереализационными расходами. Ликвидация ОС относится к операциям, которые не признаются объектами налогообложения по НДС. Поэтому при списании физически изношенных или морально устаревших ОС объект налогообложения по НДС не возникает.

Учет выбытия ОС при их безвозмездной передаче

Первичными документами, подтверждающими выбытие объектов ОС при их безвозмездной передаче, являются:

- договор дарения и письменного сообщения (авизо) принимающей организации о принятии к БУ объекта;
- акты о приеме-передаче объектов ОС;
- счет-фактура на безвозмездно переданный объект ОС;
- счета и счета-фактуры, подтверждающие расходы, связанные с безвозмездной передачей объекта ОС;
- расчетно-платежные документы, свидетельствующие об оплате произведенных расходов.

Безвозмездная передача ОС другим организациям и ФЛ отражается в учете аналогично продаже ОС, только отсутствует выручка (*табл. 1.19*).

Таблица 1.19

Операции по выбытию ОС при их безвозмездной передаче

Д	К	Содержание операции
01-2	01	Списывается первоначальная стоимость передаваемого ОС
02	01-2	Списывается амортизация выбывшего ОС
91-2	01-2	Списывается остаточная стоимость передаваемого ОС
91-2	68-1	Начислен НДС в бюджет
99	91-9	Отражается убыток от безвозмездной передачи ОС

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ при безвозмездной передаче у передающей стороны возникает обязательство по начислению и уплате в бюджет НДС исходя из рыночной стоимости безвозмездно переданных ОС. Передающая сторона должна составить счет-фактуру и отразить ее в книге продаж. Причем, счет-

фактура должна быть выписана на сумму рыночной стоимости передаваемого объекта. Финансовым результатом при безвозмездной передаче всегда является убыток. Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи имущества (в том числе объектов ОС) не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Так как расходы, связанные с безвозмездной передачей имущества, не учитываются в целях налогообложения прибыли, то суммы НДС, уплаченные по этим расходам, не подлежат вычету.

1.8. Переоценка основных средств

ОС принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая не подлежит изменению, кроме случаев, установленных ПБУ 6/01. «Учет основных средств», в частности, в случае их переоценки (п. 7 и 14 ПБУ 6/01).

Основная цель переоценки заключается в установлении реальной стоимости имущества путем приведения существующей стоимости к рыночным ценам. Учет ОС по восстановительной стоимости способствует эффективному управлению предприятием, так как обеспечивает точность и достоверность финансовой отчетности, позволяет оценить реальную стоимость имущества предприятия и его функционирование. Восстановительная стоимость – это стоимость, на основании которой проводится оценка ОС после завершения переоценки.

Предприятия самостоятельно определяют необходимость переоценки своего имущества. Такое решение составляется приказом (распоряжением) руководителя и указывается в учетной политике. Переоценка проводится в конце (последний день) отчетного периода и не чаще одного раза в год. В процессе пере-

оценки объекта пересчет производится по всей группе ОС, к которой он принадлежит (транспортные средства, здания, машины и оборудование и т. д.). Группа, которая была ранее переоценена, подлежит систематической переоценке, так что балансовая стоимость не отличается значительно от реальной цены. Если существует незначительная разница между первоначальной и текущей стоимостью (менее 10 %), переоценка обычно не проводится. Во время такой переоценки балансовая оценка ОС будет обновлена с учетом соответствующей информации о рыночной стоимости приобретения аналогичного ОС. На основании переоценки будет установлена восстановительная стоимость ОС, которая будет принята в качестве балансовой стоимости ОС. Чтобы определить восстановительную стоимость ОС можно использовать разные источники информации:

- данные организаций, производящих такие объекты;
- информация о похожих ценах в гос. организации или в общедоступных источниках;
- экспертная оценка специалистами.

Переоценка производится путем прямого пересчета первоначальной (балансовой) стоимости ОС по ценам, существующим на момент переоценки таких же ОС. Положительная разница между восстановительной и первоначальной стоимостью ОС отражается в учете предприятия как дооценка ОС, отрицательная – как уценка. Если переоценка проводится впервые, то дооценка приводит к увеличению добавочного капитала предприятия, а уценка к увеличению прочих расходов. Впоследствии переоцененные ОС могут быть переоценены снова (*табл. 1.20*).

Операции по переоценке ОС

Д	К	Содержание операции
<i>Первичная переоценка</i>		
<i>Дооценка ОС</i>		
01	83	Произведена дооценка балансовой стоимости ОС
83	02	Увеличение амортизации ОС
<i>Уценка ОС</i>		
91-2	01	Произведена уценка балансовой стоимости ОС
02	91-1	Уменьшение амортизации
<i>Повторная переоценка</i>		
<i>Дооценка</i>		
01	83	Новая дооценка ОС сверх прошлой дооценки
83	02	Увеличение амортизации
01	91-1	Новая дооценка ОС в пределах прошлой уценки
91-2	02	Увеличение амортизации за счет прочих расходов
01	83	Новая дооценка ОС сверх прошлой уценки
83	02	Увеличение амортизации
<i>Уценка</i>		
91-2	01	Новая уценка ОС сверх прошлой уценки
02	91-1	Уменьшение амортизации
83	01	Новая уценка ОС в пределах прошлой дооценки
02	83	Уменьшение амортизации
91-2	01	Новая уценка ОС сверх прошлой дооценки
02	91-1	Уменьшение амортизации
83	84	При выбытии ОС сумма дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль

Отображение уценки или дооценки зависит от факта переоценки в предыдущих годовых отчетных периодах и его результатов:

– дооценка превосходит предыдущую уценку: часть переоценки, охватывающая уценку, включается в доход, а оставшаяся сумма увеличивает сумму добавочного капитала (увеличение кредита по счету);

– уценка превышает предыдущую дооценку: часть уценки, покрывающая дооценку, уменьшает сумму добавочного капитала (увеличение дебета счета), а остальная сумма становится другими расходами. Остаток от переоценки сверх уценок объектов, исключаемых из добавочного капитала компании, переносится на счет нераспределенной прибыли.

ГЛАВА 2. УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

2.1. Нормативное правовое регулирование арендных операций

Если у организации недостаточно средств для приобретения ОС, то можно прибегнуть к аренде (глава 34 ГК РФ).

Аренда – соглашение, посредством которого собственник имущества (арендодатель) передает нанимателю (арендатору) имущество во временное владение и пользование или во временное пользование в течение оговоренного срока и за согласованную между сторонами арендную плату.

Гражданским кодексом РФ определены следующие виды аренды:

- аренда зданий и сооружений;
- аренда предприятий;
- аренда транспортных средств (с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации и без их предоставления);
- прокат;
- финансовая аренда¹.

В аренду могут быть сданы:

- земельные участки;
- предприятия;
- здания, сооружения;
- транспортные средства².

¹ Глава 34 ГК РФ.

² Глава 34 ГК РФ.

При сдаче имущества в аренду должен быть составлен договор в письменной форме. В нем должны быть четко изложены технико-экономическая характеристика объекта на дату заключения договора, указаны стоимость, срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы. Особое внимание должно быть уделено обязанностям и ответственности сторон в период эксплуатации объекта у арендатора. В соответствии с действующим законодательством право аренды на недвижимое имущество подлежит государственной регистрации. Договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество арендатору, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества. Передача и возврат оформляется актом приемки-передачи (ф. № ОС-1), с приложением копии инвентарной карточки или выписки из инвентарной книги арендодателя на объект.

Условия заключения договора аренды:

- в письменной форме;
- должны быть представлены технико-экономические характеристики объекта;
- договор подлежит государственной регистрации;
- отражаются обязательства по содержанию арендованного имущества.

В договоре аренды определяется:

- стоимость передаваемого имущества;
- сроки аренды;
- размеры и порядок выплаты арендной платы;
- риски и потери от порчи имущества;
- какая из сторон с договора несет расходы по текущему и капитальному ремонту (обычно: текущий осуществляется за

счет средств арендатора, а капитальный – за счет средств арендодателя, если иное не предусмотрено договором аренды);

- начисление амортизации по объектам ОС производится арендодателем (исключение – лизинг);
- обязанности и ответственность сторон в период эксплуатации объекта у арендатора.

Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей, в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества плодов или доходов;
- предоставленных арендатором определенных услуг;
- переданных арендатором арендодателю вещей, передача которых обусловлена договором, в собственность или в аренду;
- возложенных на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

По экономическим условиям выделяются следующие виды аренды: текущая, долгосрочная и финансовая.

Таким образом, в настоящее время законодательно закреплены и в определенной степени отрегулированы два вида аренды: собственно аренда имущества (в первую очередь ОС) и финансовая аренда (лизинг).

Текущая (краткосрочная) аренда и среднесрочная аренда являются видом собственно аренды и регулируется договором аренды, заключаемым сторонами. Процедура заключения договора аренды, его содержание и имущественные права сторон нормативно закреплены главой 34 ГК РФ. Если в договоре срок

аренды не указан, то считается, что такой договор заключен на неопределенный срок. Тогда каждая из сторон, исходя из своих интересов, вправе в любое время отказаться от договора при одном условии: инициатор расторжения договора должен поставить об этом в известность другого участника не позднее, чем за один месяц, а при аренде недвижимого имущества – за три месяца. Также может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды, заключенного на неопределенный срок.

Текущая аренда не предусматривает переход права собственности к арендатору, последний учитывает принятое в аренду имущество за балансом (на счете 001 «Арендованные основные средства», согласно допущению БУ об имущественной обособленности организации). Арендодатель же учитывает этот объект на собственном балансе, выплачивает налог на имущество, начисляет амортизацию, причем амортизационные отчисления относятся не к затратам производства, а на финансовые результаты, так как имущество изымается из процесса производства.

2.2. Учет операций по текущей аренде

Учет аренды у арендодателя

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов:

а) от обычных видов деятельности (если сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности, то расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат, а доходы – на счете 90 «Продажи»);

б) в составе прочих доходов и расходов (если сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Имущество, которое сдается в аренду, учитывается обособленно (в разрезе аналитического учета) от собственного имущества. Для удобства контроля за движением объектов к счетам учета имущества организация вправе открыть соответствующие субсчета, например:

- субсчет «Собственное имущество»;
- субсчет «Имущество, переданное в аренду».

Операции по передаче имущества в аренду будут отражены записью: Д01А «Имущество, переданное в аренду» и К01 «Собственное имущество».

Все остальные расходы, которые по договору или закону должен оплатить арендодатель (например, транспортировка), отражаются в аналогичном порядке: Д20, 91-2К76, 60, 70, 69.

Если предоставление имущества в аренду является отдельным видом деятельности организации, то суммы арендной платы учитываются в составе доходов от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). При этом в учете делаются записи: Д62К90-1; Д90-3К68.

Если предоставление имущества в аренду не является отдельным видом деятельности организации, то суммы арендной платы включается в состав прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99) (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Операции по текущей аренде у арендодателя

Д	К	Содержание операции
01А	01	передача ОС в аренду
<i>Аренда – обычный вид деятельности</i>		
62	90-1	начислена арендная плата
90-3	68	начислен НДС с суммы арендной платы
20	02А	начислена амортизация
51	62	получена арендная плата
<i>Аренда – внереализационный доход</i>		
62	91	начислена арендная плата
91	68	начислен НДС с суммы арендной платы
91	02А	начислена амортизация
51	62	получена арендная плата
<i>Возврат ОС арендодателю</i>		
01	01А	возврат ОС
02А	02	амортизация по возвращенным ОС

При возврате арендатором имущества делаются следующие записи: Дебет 01 «Собственное имущество» Кредит субсчет 01А «Имущество, переданное в аренду» – возвращено арендатором имущество, ранее переданное в аренду.

Учет аренды у арендатора

Арендованное ОС числится у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». При этом стоимость имущества отражается в оценке, зафиксированной в договоре.

К счету 001 можно организовать аналитический учет:

- по арендодателям;
- по каждому арендованному основному средству.

Прочие расходы, которые по договору или закону должен оплатить арендатор, отражаются: Д20, 23, 25, 26, 29, 91-2 К76, 60, 70, 69.

В зависимости от целей использования арендованного ОС арендная плата может отражаться разными способами (*табл. 2.2*):

- расходы по обычным видам деятельности, если арендованное ОС используется в предпринимательской деятельности (п. 5 ПБУ 10/99);

- прочие расходы, если арендованное ОС используется в непроизводственных целях (аренда дома отдыха) (п. 11 ПБУ 10/99).

Операции по текущей аренде у арендатора

Д	К	Содержание операции
<i>Учет на забалансовых счетах</i>		
001		получение ОС в аренду
	001	возврат ОС
<i>Типовые проводки по аренде</i>		
20,23,25,26	76	начислена арендная плата
44	76	отражена арендная плата по имуществу, которое используется в деятельности торговой организации
91-2	76	отражена арендная плата по имуществу, которое используется в производственных целях
19	76	начислен НДС с суммы арендной платы
68	19	НДС принят к вычету
76	51	перечислена арендная плата
<i>Ремонт</i>		
20,23,25,26	60	учтены затраты по ремонту арендованного ОС
19	60	начислен НДС по ремонту
68	19	НДС принят к вычету
60	51	оплата ремонта
<i>Предварительная оплата и вычет НДС</i>		
76	51	перечислена предоплата
68	76 НДС	НДС принят к вычету
20,23,25,26	76	начислена арендная плата

19		начислен НДС с суммы арендной платы	76
68		НДС принят к вычету	19
76.НДС		восстановлен НДС	68
Арендатор – сотрудник			
20,23,25,26		начислена арендная плата	73
76		удержан НДФЛ	68
76		выплачена арендная плата	50
Аренда государственного ОС			
20,23,25,26		начислена арендная плата	76
19		начислен НДС с суммы арендной платы	76
76		удержан НДС из дохода арендодателя	68
68		перечислен НДС	51
76		перечислена арендная плата	51
68		НДС принят к вычету	19
Неотделимые улучшения без согласия арендодателя			
08		учтены затраты по неотделимым улучшениям	60
19		начислен НДС по неотделимым улучшениям	60
68		НДС принят к вычету	19
60		оплата неотделимых улучшений	51
01		неотделимые улучшения приняты к учету	08
В течение срока аренды			
20,23,25,26		амортизация по неотделимым улучшениям	02
99		отражено постоянное налоговое обязательство	68

Продолжение таблицы 2.2

<i>Передача арендодателю</i>	
01-2	01 списывается первоначальная стоимость
02	01-2 списывается амортизация
91	01-2 списывается остаточная стоимость
91	68 начислен НДС
99	68 отражено постоянное налоговое обязательство
Неотделимые улучшения с согласия арендодателя	
08	60 учтены затраты по неотделимым улучшениям
19	60 начислен НДС по неотделимым улучшениям
68	19 НДС принят к вычету
60	51 оплата неотделимых улучшений
01	08 неотделимые улучшения приняты к учету
<i>В течение срока аренды</i>	
20,23,25,26	02 амортизация по неотделимым улучшениям
09	68 отражен отложенный налоговый актив

Окончание таблицы 2.2

<i>Передача арендодателю</i>	
76	91 отражена стоимость неотделимых улучшений
91	68 начислен НДС
01-2	01 списывается первоначальная стоимость
02	01-2 списывается амортизация
91	01-2 списывается остаточная стоимость
68	09 погашен отложенный налоговый актив
51	76 оплачено арендодателем
<i>Выкуп арендованных ОС</i>	
76	51 перечислено арендодателю
08	76 поступление ОС
19	76 НДС по поступившим ОС
01	08 объект введен в эксплуатацию
68	19 НДС принят к вычету

Ст. 616 ГК РФ установлено, что арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду ОС, если иное не предусмотрено законом или договором аренды. Нарушение арендодателем обязанности по производству капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору:

- произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;

- потребовать соответственного уменьшения арендной платы;
- потребовать расторжения договора и возмещения убытка.

В бухгалтерском учете затраты по восстановлению ОС отражаются следующим образом: у арендодателя – учитываются в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт, и списываются в дебет счета учета финансовых результатов; у арендатора – включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Затраты на технический осмотр и уход, по поддержанию объектов в рабочем состоянии включаются в затраты на обслуживание производственного процесса.

2.3. Понятие лизинговых операций

Долгосрочная аренда ОС рассматривается как аренда с правом выкупа и финансовая аренда (лизинг). Различие между ними связано с тем, что в операциях аренды с правом выкупа речь идет об имуществе, ранее находившемся в эксплуатации у арендодателя. В условиях же финансовой аренды объектом договора является новое имущество.

Финансовая аренда согласно статьи 665 ГК РФ предусматривает приобретение в собственность арендодателем определен-

ного имущества у продавца, указанного арендатором, с последующим предоставлением ему данного имущества за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Статья 2 Закона «О лизинге» дополняет, что такая сделка должна предусматривать, кроме того, и на определенных условиях право выкупа имущества покупателем (лизингополучателем).

Предметом лизинга могут являться любые непотребляемые вещи, например: предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое относится к ОС. Не могут быть предметом лизинга: земельные участки, природные объекты, имущество, запрещенное по законодательству для свободного обращения или для которого установлен отдельный порядок обращения.

Субъектами лизинга являются:

Лизингодатель – физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных денежных средств приобретает в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, во временное владение и в пользование с переходом или без перехода права собственности на предмет лизинга.

Продавец – организация-изготовитель или другое юридическое лицо, или гражданин, продающий имущество, являющееся объектом лизинга.

Лизингополучатель – физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга.

Банк предоставляет средства на приобретение предмета лизинга.

Страховые компании осуществляют страхование возможных рисков, возникающих при лизинговой сделке (страхование имущества лизингодателя, кредитов, предоставляемых лизингодателю, кредитным учреждениям и другое).

По истечении данного срока имущество в соответствии с условиями договора выкупается с переходом права собственности к новому владельцу – лизингополучателю, или возвращается прежнему владельцу – лизингодателю.

В соответствии с Законом «О лизинге» различают виды, типы и формы лизинга.

По видам лизинг подразделяется на:

- финансовый лизинг – способ предоставления финансирования, когда лизингодатель приобретает ОС для лизингополучателя;
- возвратный лизинг – разновидность финансового лизинга, когда продавец предмета лизинга одновременно выступает как лизингополучатель;
- оперативный лизинг – вид лизинга, при котором лизингодатель выкупает под свои риски имущество и передает его лизингополучателю в качестве предмета.

По типам лизинг подразделяется на:

- долгосрочный лизинг – на срок более трех лет;
- среднесрочный лизинг (хайринг) – на срок от полутора до трех лет;
- краткосрочный лизинг (рейтинг, чартер) – на срок менее полутора лет.

По формам лизинг подразделяется на:

- внутренний (субъекты-резиденты РФ);
- международный (субъекты-нерезиденты РФ).

По экономическому смыслу лизинговые операции относят к прямым инвестициям, в ходе осуществления которых лизингополучатель должен возместить лизингодателю инвестиционные затраты и выплатить вознаграждение. Так, к инвестиционным затратам относятся: стоимость предмета лизинга; налог на имущество; расходы на транспортировку и на установку; расходы на таможенное оформление; страхование предмета лизинга; комиссионный сбор торгового агента; прочие расходы.

Взаимозачеты лизингодателя и лизингополучателя осуществляются в форме лизинговых платежей. Методическими рекомендациями по расчету лизинговых платежей, утвержденным 16 апреля 1996 г. Минэкономикой России и Минфином России, установлено, что при заключении договора лизинга стороны устанавливают общую сумму лизинговых платежей, форму, метод начисления, периодичность уплаты взносов, а также способы их уплаты.

Лизинговые платежи могут начисляться одним из следующих методов:

– методом «с фиксированной общей суммой», при этом вся сумма платежей начисляется определенными равными долями на протяжении срока договора;

– методом «с авансом», при этом лизингополучатель выплачивает лизингодателю аванс в согласованном сторонами размере при заключении договора, остальная часть общей суммы лизинговых платежей начисляется и уплачивается в течение срока действия договора;

– методом «минимальных платежей», при этом в сумму лизинговых платежей включается сумма амортизации лизингового имущества за весь срок действия договора лизинга, плата за использование лизингодателем заемных средств, комиссионные вознаграждения и прочие расходы.

Преимущества лизинга для арендаторов:

- лизинг предполагает стопроцентное финансирование и не требует быстрого возврата всей суммы долга;
- лизинг обеспечивает финансирование лизингополучателя в соответствии с его потребностями в финансово-хозяйственной жизни. Особенно это выгодно не крупным заемщикам, для которых становится возможно удобное и гибкое финансирование посредством ссуды или возобновляемого кредита;
- многие арендаторы имеют долгосрочные финансовые планы, в течение реализации которых их финансовые возможности в значительной степени ограничены. Лизинг позволяет преодолеть такие ограничения и тем самым способствует большей мобильности при инвестиционном и финансовом планировании;
- при лизинге вопросы приобретения и финансирования активов решаются одновременно;
- приобретение ОС посредством лизинга выполняет «золотое правило финансирования»: финансирование должно осуществляться в течение всего срока использования актива. Если при покупке ОС используется заемный капитал, то обычно требуется более быстрое погашение ссуды, чем срок эксплуатации ОС;
- в виду того, что частью обеспечения возвратности инвестированных средств считается предмет лизинга, являющийся собственностью лизингодателя, проще получить контракт по лизингу, чем альтернативную ему ссуду на приобретение тех же активов;
- лизинг повышает гибкость арендатора в принятии решений. В то время, как при покупке существует только альтернатива «не покупать», при лизинге арендатор имеет более широкий выбор. Из лизинговых контрактов с различными условиями

арендатор может выбрать тот, который наиболее точно отвечает его потребностям и возможностям;

- в виду того, что лизинговые платежи осуществляются по фиксированному графику, арендатор имеет больше возможности координировать затраты на финансирование капитальных вложений и поступления от продажи готовой продукции, обеспечивая тем самым большую стабильность финансовых планов, чем это имеет место при покупке оборудования;

- при использовании лизинга, арендатор может использовать больше производственных мощностей, чем при покупке того же актива. Временно высвобожденные финансовые ресурсы арендатор может использовать на другие цели;

- так как лизинг долгое время служит средством реализации продукции производства, то государственная политика, как правило, направлена на поощрение и расширение лизинговых операций;

- лизинг позволяет арендатору, не имеющему значительных финансовых ресурсов, начать крупный проект;

- в случае низкой доходности арендатора последний может воспользоваться возвратным лизингом, дающим возможность получения льготного налогообложения прибыли;

- возможность получения высокой ликвидационной стоимости предмета лизинга в конце контракта является во многих случаях определяющим для принятия лизинга арендаторами.

Помимо перечисленного, арендатор имеет ряд преимуществ в учете арендуемого имущества:

- лизинговые платежи, которые уплачивает арендатор, учитываются у него в себестоимости готовой продукции, то есть средства на их уплату формируются до образования облагаемой налогом прибыли;

– лизинг не увеличивает задолженность в балансе арендатора, поэтому не затрагивается соотношение собственных и заемных средств, то есть возможности лизингополучателя по получению дополнительных займов не снижается;

– учет и амортизация лизингового имущества производятся на балансе лизингодателя. Срок лизинга как правило соответствует периоду амортизации предмета лизинга, но срок лизингового контракта обычно бывает меньше. Чем больше срок лизинга и соответственно, ниже остаточная стоимость имущества, тем свободнее условия эксплуатации имущества и дальнейшего его использования.

Вместе с обозначенными преимуществами, лизинг имеет и недостатки, например:

– повышенная сложность в организации процесса лизинга;

– обязанность лизингополучателя продолжать лизинговые платежи до окончания договора, если даже лизинговое имущество устаревает;

– проигрыш арендатора на повышении остаточной стоимости оборудования;

– убыточность возвратного международного лизинга, построенного на налоговой основе, для страны лизингодателя.

Однако видимые преимущества и недостатки лизинга показывают, что он способен быть эффективной формой инвестиций.

Договор лизинга может заключаться в двух видах:

– лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя;

– лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

2.4. Учет лизинговых операций у лизингодателя

Приобретение имущества происходит в форме инвестиций, в сумму которых включается:

- стоимость предмета лизинга;
- расходы, связанные с покупкой.

Для отражения имущества, приобретенного с целью передачи в лизинг, используется счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

С 1 января 2022 года операции по лизингу должны учитываться в соответствии с ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», утвержденным Приказом Минфина России от 16 октября 2018 года № 208н. Начать применять Стандарт можно и раньше, отразив этот факт в бухгалтерской (финансовой) отчетности. С 1 января 2022 года утрачивает силу Приказ Минфина России от 17 февраля 1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга». Если организация применяет ФСБУ 25/2018, то в составе доходных вложений в материальные ценности на счете 03 продолжают учитываться только ОС, переданные в операционную аренду (п. 41 ФСБУ 25/2018).

БУ доходных вложений в материальные ценности ведется аналогично учету ОС с той лишь разницей, что вместо счета 01 «Основные средства» используется счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Счет 03 – активный, по дебету отражается поступление активов, а по кредиту – их выбытие. Так, при принятии к учету доходных вложений в материальные ценности их первоначальная стоимость, сформированная на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», относится в дебет счета 03 (Приказ Минфина от 31.10.2000 № 94н): Д03К08. При

условии учета предмета лизинга на балансе лизингодателя будут сделаны следующие записи (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Операции у лизингодателя

Д	К	Содержание операции
<i>Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя</i>		
60	51	оплата лизингового ОС
08-4	60	учтена стоимость лизингового ОС (без НДС)
19	60	отражен НДС по приобретенному ОС
03-2	08-4	принято к учету ОС, как доходные вложения в материальные ценности
03-1	03-2	отражена передача имущества в лизинг
68	19	НДС принят к вычету
20	02	начислена амортизация лизингового ОС
20	10, 70,69	начислены затраты по лизинговой деятельности
62	90-1	отражена сумма задолженности по лизинговым платежам
90-3	68	начислен НДС с общей суммы лизингового платежа, подлежащий взносу в бюджет по мере поступления лизинговых платежей
90-2	20	списаны расходы по лизинговой деятельности на финансовые результаты
51	62	поступила оплата от лизингополучателя
90-9	99	выявлена прибыль от лизинговой деятельности
01	03	прекращение использования ОС для лизинга
<i>Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя</i>		
60	51	оплата лизингового ОС
08-4	60	учтена стоимость лизингового ОС (без НДС)
19	60	выделен НДС лизингового ОС
03-2	08-4	принято к учету ОС, как доходные вложения в материальные ценности
68	19	НДС принят к вычету
76	91-1	отражена сумма задолженности по лизинговым платежам в связи с выбытием имущества на баланс лизингополучателя

91-2	76	начислен НДС с общей суммы лизингового платежа, подлежащий взносу в бюджет по мере поступления ежемесячных лизинговых платежей
91-2	03	списана балансовая стоимость лизингового имущества
91-2	98	отражено превышение общей суммы начисленных лизинговых платежей над балансовой стоимостью лизингового имущества
011		отражена стоимость имущества, переданного в лизинг, по стоимости, указанной в договоре лизинга
51	76	поступила оплата от лизингополучателя
76	68	погашена отложенная задолженность по НДС
98	91-1	доходы будущих периодов отнесены на прочие доходы
91-9	99	отражена прибыль от лизинговой деятельности

2.5. Учет лизинговых операций у лизингополучателя

При лизинге ОС в БУ у лизингополучателя будут сделаны следующие записи (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Операции у лизингополучателя

Д	К	Содержание операции
<i>Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя</i>		
08-4	60(76)	получено лизинговое ОС (без НДС)
19	60(76)	выделен НДС лизингового ОС
01	08-4	учтено лизинговое ОС по первоначальной стоимости
76 АО*	76 ЗЛ*	начислены причитающиеся лизингодателю лизинговые платежи за отчетный период и уменьшена задолженность, учтенная при поставке лизингового имущества на учет

*счет 76 субсчет «Арендные обязательства».

*счет 76 субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Окончание таблицы 2.4

763Л	51	оплата лизинговой аренды
68	19	НДС принят к вычету
20	02	начислена амортизация
91-2	01	возвращено лизинговое имущество
02	91-1	отражена сумма амортизации
<i>Лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя</i>		
001		принято на забалансовый учет лизинговое имущество
20(23,25,26,44)	76 ЗЛ	учтены затраты на лизинг
19	76 ЗЛ	выделен НДС с лизингового платежа
76 ЗЛ	51	оплата лизингового платежа
68	19	НДС принят к вычету
	001	при возврате лизингодателю по окончании срока договора либо при выкупе: стоимость имущества на дату перехода прав собственности списывают и приходуют в общем порядке
<i>Досрочный выкуп лизингового имущества</i>		
97	76	сумма оставшихся лизинговых платежей без НДС
19	76	выделен НДС
68	19	НДС принят к вычету
76	51	перечислены оставшиеся лизинговые платежи
20	97	списана досрочно начисленная сумма платежей

ГЛАВА 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Понятие и оценка нематериальных активов

Слово «intangible» переводится с английского языка как «неосязаемые», то есть в эту категорию имущества входит то, что нельзя ощутить, к чему нельзя прикоснуться. Такую своеобразную субстанцию бухгалтерам приходится совершенно осязуемо учить, потому что она, как это ни странно, не только вполне реально существует, но и достаточно ощутимо участвует в хозяйственном обороте, по меньшей мере, управленческой деятельности множества активно функционирующих компаний.

Нормативное правовое регулирование нематериальных активов (НМА) осуществляется следующими документами:

- ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утверждено Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н;

- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы».

- Международный стандарт № 38 МСФО.

Основные цели бухгалтерского учета НМА:

- контроль за сохранность объектов НМА;
- своевременное предоставление руководству информации о наличии и состоянии НМА и возможности их эффективного использования.

Для реализации этих целей БУ НМА призван решать следующие задачи:

- обеспечивать правильность документального оформления, законность и целесообразность операций с НМА;

- своевременное и правильное отражение их в учете;
- осуществление контроля за соблюдением договорных обязательств;
- обеспечение контроля за соблюдением правил проведения инвентаризации;
- обеспечение точного определения результатов при списании объектов НМА;
- обеспечение постоянного контроля за сохранностью объектов НМА, рациональным и эффективным их использованием.

Отличительными признаками НМА являются:

1. отсутствие материальной основы, неосязаемость
2. отсутствие полезных отходов;
3. многоцелевой характер эксплуатации, позволяющий использовать объект на различных участках деятельности предприятия;
4. повышенная степень риска в стремлении извлечь доход от применения подобных активов;
5. сложность деления и обособления в самостоятельный вид из общей массы имущества предприятия в силу их неосязаемости (подтверждение отнесения объектов к НМА является правильное оформление соответствующих документов, отвечающих двум основным требованиям: подтверждение таких объектов в составе НМА и правомочие организации на их использование);
6. способность приносить организации прибыль в будущем;
7. длительность эксплуатации;
8. отсутствие намерения у организации их продажи в ближайшем будущем;
9. признание в качестве единицы БУ инвентарного объекта (совокупность прав, вытекающих из одного патента).

НМА приходуются по первоначальной стоимости, которая определяется следующим образом:

- для объектов, приобретаемых за плату: в сумме фактических затрат на их приобретение и приведение в состояние готовности к использованию в организации за вычетом НДС;
- для объектов, внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал: по согласованной стоимости;
- для объектов, получивших безвозмездно от других организаций: экспертным путем;
- создание своими силами или с привлечением сторонних исполнителей: на договорной основе, приходится по сумме фактических затрат на их списание;
- приобретение на условиях обмена: по сумме обмениваемого имущества.

В бухгалтерском балансе и в случае выбытия НМА оцениваются по остаточной стоимости.

ПБУ 14/2007 устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о НМА для организаций, являющихся юридическими лицами, за исключением:

- кредитных организаций,
- государственных (муниципальных) учреждений.

В соответствии с п. 2 ПБУ 14/2007, данное Положение не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

– материальных носителей (вещей), в которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации;

– финансовых вложений.

К НМА относятся:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин;
- изобретения;
- полезные модели;
- селекционные достижения;
- секреты производства (ноу-хау);
- товарные знаки и знаки обслуживания;
- деловая репутация организации.

Расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации не являются НМА.

К НМА также не относятся:

- расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы);
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект, а в свою очередь инвентарным объектом НМА считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. (п. 5 ПБУ 14/2007).

Инвентарным объектом признается совокупность прав, возникающих из одного:

- патента;
- свидетельства;

- договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности (на средство индивидуализации);

- подобных, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций.

В качестве инвентарного объекта НМА также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности:

- кинофильм;
- иное аудиовизуальное произведение;
- театральное-зрелищное представление;
- мультимедийный продукт;
- единая технология.

3.2. Учет поступления нематериальных активов

Основными видами поступления НМА являются:

- в счет вклада в УК;
- покупка;
- создание собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- безвозмездное поступление;
- поступление по договору мены;
- поступление НМА для осуществления совместной деятельности.

Синтетический учет осуществляется на счете 04 «Нематериальные активы». Счет является активным, остаточным. Остаток на начало и конец отчетного периода означает остаток стоимости НМА. Дебетовый оборот означает ввод в эксплуатацию

НМА. Оборот по кредиту означает выбытие НМА по остаточной стоимости и списание ранее начисленной амортизации.

К счету 04 обычно открываются следующие субсчета:

- 04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;
- 04-2 «Деловая репутация»;
- 04-3 «Прочие объекты».

Первоначальная стоимость НМА при покупке и при создании на самом предприятии складывается из суммы фактических затрат без НДС. Совокупность производимых при этом расходов включает:

- суммы, уплаченные продавцу (правообладателю) по договору уступки права;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины и другие платежи с уступкой права;
- невозмещаемые налоги;
- вознаграждение посредникам;
- прочие расходы, в том числе расходы по доведению актива до состояния пригодного для конкретного использования.

На счете 08 открывается субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов». Все расходы собираются на субсчете 08-5 «Вложения во внеоборотные активы», а затем по акту переводятся на счет 04 «Нематериальные активы».

Учет НМА, внесенных в качестве вклада в УК организации

Если НМА вносится в УК в виде вклада от учредителя, то выполняются следующие проводки (*табл. 3.1*):

Таблица 3.1

Д	К	Содержание операции
75-1	80	Отражена задолженность учредителя по вкладу в УК
08-5	75-1	Отражена первоначальная стоимость НМА, поступившего в счет вклада в УК
04	08-5	Введен в эксплуатацию и принят к учету НМА по первоначальной стоимости

Учет нематериальных активов, приобретенных за плату (табл. 3.2)

Таблица 3.2

Д	К	Содержание операции
08-5	60,76	Учтены затраты на приобретение объекта НМА
19-1	60,76	Отражен НДС при покупке НМА
04	08-5	Принят к учету объект НМА
68	19-1	Зачет с бюджетом по НДС

Сумма НДС, уплаченного поставщику при приобретении НМА, подлежит налоговому вычету, в том случае, если объекты предназначаются для производства готовой продукции, облагаемых НДС (в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ). Вычет производится после принятия НМА к БУ. Суммы НДС выделяются отдельной строкой в первичных учетных и расчетных документах, в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков и других организаций.

Учет при создании нематериального актива

Одним из вариантов поступления НМА на предприятия является его создание собственными силами либо с участием сторонней организации. При этом в БУ все затраты на создание

НМА собираются по дебету счета 08, а после окончания работ переносятся в дебет счета 04 по фактической стоимости (табл. 3.3):

Таблица 3.3

Д	К	Содержание операции
08-5	10,70, 69,02	Учтены затраты на создание объекта НМА собственными силами
08-5	60	Учтены затраты организации на создание НМА (без НДС)
19-1	60,76	Отражен НДС при покупке НМА
04	08-5	Принят к учету созданный объект НМА
68	19-1	Зачет с бюджетом по НДС

Учет НМА, поступивших на безвозмездной основе

Если НМА поступает по договору дарения (безвозмездно), он принимается к учету по рыночной стоимости на текущую дату. Для оценки могут быть привлечены сторонние экспертные организации. Для учета безвозмездно поступивших НМА используется счет 98-2 «Доходы будущих периодов», «Безвозмездные поступления» (табл. 3.4):

Таблица 3.4

Д	К	Содержание операции
08-5	98-2	Отражена рыночная стоимость НМА, полученного на безвозмездной основе
04	08-5	Введен в эксплуатацию и принят к учету НМА по первоначальной стоимости
98-2	91-1	Списана сумма амортизационных отчислений НМА

Документальное оформление операций с НМА

Для принятия НМА на баланс организации необходима документация, подтверждающая право организации на владение и распоряжение данным активом: патент, свидетельство, договор и т. п.

В общем случае НМА могут быть приобретены организацией только на основании следующих видов договоров:

- авторский и иных договоров на приобретение произведений науки, программ для ЭВМ и баз данных;
- договоров на выполнение НИОКР;
- договоров, заключаемых в отношении патентных прав, в том числе лицензионных договоров;
- договоров, заключаемых в отношении использования товарных знаков, знаков обслуживания и торговых марок;
- учредительных договоров (при внесении НМА в качестве вклада в уставный капитал).

Одним из основных документов, отражающих оформление операций с НМА является карточка учета НМА (форма № НМА-1). Карточка является основным регистром аналитического учета, заполняется на каждый объект НМА со всеми соответствующими реквизитами: название НМА, срок использования, балансовая стоимость, норма начисления амортизации и прочее.

Помимо карточки учета НМА могут использоваться:

- акт приемки НМА, которым оформляется зачисление объектов в состав НМА;
- акт приемки – передачи НМА, который можно применить при оформлении операций перемещения НМА из одного структурного подразделения в другое, а также для исключения

объектов из состава НМА при их передаче (продаже) другой организации;

– акт списания НМА, который используется при списании НМА с баланса.

Особенности переоценки НМА

В соответствии с требованиями 3 главы ПБУ 14/2007 НМА подвержены дальнейшей переоценке. Так, п. 16 ПБУ 14/2007 гласит, что фактическая (первоначальная) стоимость НМА (по которой он принят к БУ), не подлежит изменению, кроме случая переоценки или обесценения.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных НМА (п. 17 ПБУ 14/2007) по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА.

Если переоценке подлежат НМА, входящие в однородную группу, учитывается, что в последующем активы должны переоцениваться регулярно (чтобы стоимость, по которой они отражаются в БФО, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости).

В соответствии с п. 19 ПБУ 14/2007 переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости. При этом сумма дооценки в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации на счет 83 «Добавочный капитал».

Сумма дооценки НМА, 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 на субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Сумма уценки НМА в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов на субсчет 91-2 «Прочие расходы».

Сумма уценки НМА относится:

– в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы.

Превышение суммы уценки НМА 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 НМА сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки НМА подлежат отражению в БУ обособленно.

3.3. Учет амортизации нематериальных активов

Для определения суммы амортизационных отчислений по НМА организация должна:

- установить срок полезного использования НМА;
- выбрать способ начисления амортизации НМА;
- рассчитать норму амортизационных отчислений.

Срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации и определяется, исходя из:

- срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

По объекту НМА, срок полезного использования которого определить невозможно, амортизация не начисляется (п. 23 ПБУ 14/2007). Такие объекты признаются активами с неопределенным сроком использования (п. 25 ПБУ 14/2007). Факторы, мешающие определить срок полезного использования, указываются в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах (п. 41 ПБУ 14/2007). Не надо начислять амортизацию по НМА некоммерческой организации (п. 24 ПБУ 14/2007).

Методы начисления амортизации по объекту НМА:

- линейный способ;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Организация выбирает для начисления амортизации по НМА тот способ, который точнее будет отражать выгоды от использования НМА в финансово-хозяйственной жизни. Сделанный выбор закрепляется в учетной политике. Способы начисления амортизации НМА рассчитываются аналогично способам начисления амортизации ОС.

Ежегодно по всем НМА организация должна проверять следующие параметры:

- срок полезного использования НМА на предмет его изменения;
- по объектам с неопределенным сроком использования проверяется, не исключены ли факторы, мешающие определить срок полезного использования по ним;
- способ амортизации НМА проверяется на предмет соответствия выгодам, получаемым организацией от использования актива.

Если проверкой выявляется изменение срока полезного использования НМА, организация должна пересчитать амортизационные отчисления. При этом результаты перерасчета отражаются как изменение оценочных значений¹.

Если проверка показала, что НМА с неопределенным сроком использования можно установить этот срок, то организация должна это сделать. После этого по объекту НМА можно начислять амортизацию любым из предложенных ПБУ способов. При возникновении корректировок, их значения отражаются как изменение оценочных значений (согласно пунктам 23 и 27 ПБУ 14/2007).

Способ расчета амортизации должен быть уточнен в том случае, если порядок выгоды от использования данного актива существенно отличаются от прогнозных величин. Причем существенно ли это отклонение или нет, решает сама организация. Результаты перерасчета амортизации отражаются как изменение оценочных значений (согласно п. 30 ПБУ 14/2007).

Амортизация НМА рассчитывается по каждому активу в отдельности на основании его первоначальной стоимости и срока полезного использования.

Амортизационные отчисления по НМА:

- начинаются с 1 числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к БУ, и начисляется до полного погашения стоимости (либо списания этого актива с БУ);
- прекращаются с 1 числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания НМА с БУ;
- отражаются в БУ отчетного периода, к которому они относятся;

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 // СПС КонсультантПлюс.

- начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;
- начисление в течении всего срока службы не приостанавливается.

Для учета используется счет 05 «Амортизация НМА». Счет пассивный, остаточный. По кредиту отражаются остатки начисленной амортизации и ее ежемесячное начисление, по дебету – списание амортизации НМА в результате выбытия самого НМА (табл. 3.5).

Таблица 3.5

Операции по начислению амортизации НМА

Д	К	Содержание операции
20 (23)	05	Начислена амортизация по НМА, принимающего участие в основной (вспомогательной) деятельности организации
25, 26	05	Начислена амортизация по НМА, принимающего участие в общепроизводственных или общехозяйственных работах
44	05	Начислена амортизация по НМА торговой организации
08.3	05	Начислена амортизация по НМА, принимающего участие в создании ОС (или другого внеоборотного актива)
05	04	Списаны амортизационные отчисления при выбытии НМА с баланса

3.4. Учет выбытия нематериальных активов

Основными причинами списания НМА является:

- внесение в счет вклада в УК;
- продажа;
- непригодность к дальнейшему использованию НМА;

- истечение срока полезного использования;
- передача безвозмездно по договору дарения;
- передача по договору мены;
- передача в совместную деятельность.

Операции, связанные с выбытием НМА, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 3.6):

Таблица 3.6

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет	Кредит
Расходы, связанные с выбытием НМА	Выручка от продажи НМА
Убыток от продажи НМА	Прибыль от продажи НМА

Аналитический учет по счету 91 ведется отдельно по каждому объекту списания НМА. Комиссией составляется акт на списание НМА, на основании которого в инвентарной карточке делается отметка о выбытии ОС.

Отражение передачи НМА в виде вклада в УК другой организации

Когда НМА передается в состав другого предприятия, для предприятия данная процедура считается финансовым вложением, так как в последствии оно будет получать дивиденды. Передача объекта может быть осуществлена только по остаточной стоимости, сначала списывается амортизация, потом определяется остаточная стоимость и фиксируется на счете 04 (табл. 3.7).

Таблица 3.7

Операции по передачи НМА в виде вклада в УК

Д	К	Содержание операции
05	04	Списана начисленная ранее амортизации
91-2	04	Списана остаточная стоимость НМА
58	76	Переданы НМА в качестве вклада в УК
76	91-1	Сумма переданных НМА отражена в качестве прочего дохода организации
91-9	99	Отражена прибыль от передачи НМА в качестве вклада в УК

Отражение в БУ продажи НМА

Продажа НМА означает, что предприятие передает свое исключительное право над объектом, согласно договору, другому юридическому или физическому лицу (табл. 3.8). Когда идет списание НМА, в карточке должна стоять отметка о списании НМА-1.

Таблица 3.8

Операции по продаже НМА

Д	К	Содержание операции
05	04	Списана начисленная ранее амортизации
91-2	04	Списана остаточная стоимость НМА
62	91-1	Предъявлен счет покупателю НМА
91-2	68	Начислен НДС
51	62	Получены денежные средства от покупателя
91-1	99	Отражена прибыль от продажи НМА

Отражение в БУ списания (ликвидации) с баланса НМА по истечении срока полезного использования (табл. 3.9).

Д05К04 – списан полностью самортизированный НМА в связи с окончанием срока его полезного использования.

Таблица 3.9

Отражение в БУ списания НМА, когда срок полезного использования не истек, но использование объекта НМА прекращено

Д	К	Содержание операции
05	04	Списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания
91-2	04	Списывается остаточная стоимость НМА в состав прочих расходов
99	91-9	Списывается убыток от выбытия НМА

Отражение в БУ безвозмездной передачи НМА

Данная операция производится по остаточной стоимости. Сначала списывается амортизация, а остаток суммы отражается как прочие расходы. Если НМА облагается НДС, то с продажной стоимости нужно высчитать НДС (табл. 3.10).

Таблица 3.10

Операции по безвозмездной передаче НМА

Д	К	Содержание операции
05	04	Списана начисленная ранее амортизации
91-2	04	Списана остаточная стоимость НМА
91-2	68	Начислен НДС
99	91-9	Отражен убыток от безвозмездной передачи НМА

ГЛАВА 4. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

4.1. Понятие и учет денежных средств

Денежные средства – самая ликвидная часть активов предприятия, готовая для погашения любых его обязательств.

Денежная форма имущества представляет собой начало и конец кругооборота активов предприятия.

Денежные средства предприятия могут находиться:

1. В кассе (счет 50).
2. На расчетных счетах в банках (счет 51).
3. На валютных счетах в банках (счет 52).
4. На специальных счетах в банках (счет 55).
5. Могут быть зафиксированы в денежных документах (счет 50).
6. Находиться в пути (счет 57).
7. Быть в виде финансовых вложений (счет 58).
8. Могут числиться в составе резервов под обесценение вложений в ценные бумаги (счет 59).

Задачами учета денежных средств могут являться:

1. Своевременная и полная регистрация фактов хозяйственной жизни, связанных с движением денежных средств.
2. Контроль за наличием денежных средств, их сохранностью в кассе и на расчетном счете, а также за целевым использованием.
3. Контроль за соблюдением расчетно-платежной дисциплины.

4. Контроль за своевременностью возвращения в банк сумм, неиспользованных по назначению в соответствии с выделенными лимитами и средствами.

5. Своевременное и четкое проведение инвентаризации кассовой наличности, а также операций по счетам в банках.

Качественное решение этих задач зависит от того, насколько соблюдаются принципы учета денежных средств:

- свободные денежные средства должны находиться в банке на расчетном счете;
- платежи производятся с согласия плательщика;
- использование денежных средств должно осуществляться только согласно их целевому использованию;
- платежи могут быть произведены как за счет собственных, так и за счет заемных средств;
- списание безналичных денежных средств с расчетного счета производится в соответствии с распоряжением клиента – владельца счета.

Вся совокупность расчетов может быть разделена на две группы: наличные и безналичные расчеты. Основная масса расчетов осуществляется в безналичной форме.

4.2. Учет наличных денежных средств

Порядок ведения кассовых операций

Денежные средства предприятия обязаны хранить в банке, для осуществления наличных расчетов обязательно открытие кассы и ведение всей соответствующей документации по ней.

При этом предприятия обязаны:

- иметь кассу на территории предприятия, оборудовать ее в соответствии с требованиями;
- приходовать полученные наличные средства в кассу, а свободные денежные средства хранить в учреждениях банков;
- для осуществления наличных расчетов вести кассовую книгу;
- хранить наличные деньги в кассе в пределах установленного предприятием лимита;
- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями в безналичном порядке, а наличными деньгами – в пределах установленной ЦБ РФ суммы (предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами в рамках одного договора, установлен в сумме 100 000 руб. по одному платежу);
- производить прием наличных денег от населения с обязательным применением контрольно-кассовых машин и с соблюдением требований Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Приход в кассу наличных денежных средств связан со следующими операциями:

- снятие денежных средств с расчетных и валютных счетов в банке;
- возврат работниками остатков ранее выданных подотчетных сумм;
- внесение учредителями денежных вкладов в уставный капитал;
- внесение персоналом сумм в погашение задолженности за товары, проданные в кредит, за причиненный ущерб;

- поступление наличной выручки от реализации товаров, работ и услуг;

- других операций.

Расход связан со следующими операциями:

- выдача сумм оплаты труда и пособий из средств фондов социального страхования и обеспечения;

- выдача авансовых подотчетных сумм подотчетным лицам;

- внесение в банк денежной наличности сверх установленного лимита для зачисления на расчетный счет;

- выплата депонированных сумм;

- выплата начисленных доходов и дивидендов;

- выдача предоставленного работникам займа;

- других операций.

Операции, связанные с расходом денег из кассы, могут совершаться только с разрешения руководителя организации. Разрешение должно быть оформлено договором (распоряжением, приказом с разрешительной подписью руководителя).

После того, как будет издан приказ о назначении на кассира на свою должность, руководитель предприятия обязан ознакомить кассира с Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетами Банка России на территории РФ под расписку. Далее, с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности (в соответствии со статьей 244 ТК РФ).

В соответствии с заключенным договором кассир несет полную ответственность за сохранность денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе. Кроме того, в его должностные обязанности входит ведение первичной документации, ведение кассовой книги, точное и корректное их оформление, а также несение ответственности за ущерб, причиненный предприятию, как

в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

В Указании № 3210-У не указывается на обязательное заключение договора. Однако, его отсутствие аннулирует возможность взыскания сумм допущенных недостатков и потерь с виновного лица – кассира. И к кассиру может быть применена только ограниченная материальная ответственность, а именно: возможно взыскать ущерб в размере, который не превышает оклада кассира.

Также в Указании № 3210-У нет информация, касающейся оборудования помещений кассы, поэтому всю полноту ответственности несет руководитель предприятия. Для обеспечения необходимых условий сохранности денежных средств предприятие должно быть оснащено специально оборудованным помещением. Оно должно быть изолированным, иметь две двери, окошко, определенные размеры перекрытий стен, пола и потолка, а также должно быть оборудовано пожарной и сигнальной охраной. Руководитель предприятия несет ответственность за создание условий сохранности денежных средств при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк несет. Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть состояние замков, дверей, оконных решеток, печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации.

Лимит наличных денежных средств в кассе (лимит кассы) – это сумма денежных средств, которая может находиться в кассе предприятия на конец дня. Сверх лимита в кассе могут находиться наличные денежные средства, предназначенные для выплаты заработной платы, в течение пяти дней с даты получения их в банке¹.

¹ Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых

Сумма наличных денег в кассе, которая превышает лимит на конец рабочего дня, должна быть сдана в учреждение банка для зачисления и приходится на расчетный счет организации. Если на предприятии не установлен лимит, то остаток денежной наличности должен сдаваться в банк ежедневно. Та сумма наличных денежных средств, которая превышает лимит называется сверхлимитной.

Расчет лимита кассы производится исходя из объемов денежного оборота в наличной форме, а также с учетом особенностей режима деятельности предприятия, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей, сроков и порядка наличных денежных средств в банк. Правила расчета лимита остатка наличных денег изложены в приложении к Указанию № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Определение лимита остатка наличных денег

Для определения лимита остатка наличных денег ЮЛ учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное ЮЛ – ожидаемый объем поступлений).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле¹:

операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» // СПС КонсультантПлюс.

¹ Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

$$L = \frac{V}{P} \times N_c, \text{ где:}$$

L – лимит остатка наличных денег в рублях.

V – объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях (ЮЛ, в состав которого входят обособленные подразделения, определяет объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, с учетом наличных денег, принятых за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, обособленными подразделениями, за исключением случая, предусмотренного в абзаце четвертом п. 2 настоящего Указания).

P – расчетный период, определяемый ЮЛ, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней ЮЛ).

N_c – период времени между днями сдачи в банк ЮЛ наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать 7 рабочих дней, а при расположении ЮЛ в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – 14 рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы N_c определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Например, при сдаче наличных денег в банк 1 раз в 3 дня N_c равен 3 рабочим дням. При определении N_c могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности ЮЛ (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

Движение документов в кассе

Операции по движению наличных денежных средств оформляются соответствующими документами:

- по форме № КО-1 – приходный кассовый ордер (ПКО), он служит для оформления поступления наличных денег в кассу (форма по ОКУД – 0310001);

- по форме КО-2 – расходный кассовый ордер (РКО) – служит для оформления выдачи наличных денег из кассы организации (форма по ОКУД – 0310002);

- по форме № КО-4 – кассовая книга – используется для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе (форма по ОКУД – 0310004);

- по форме № КО-5 – книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма по ОКУД – 0310005) – служит для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета используется для возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям.

Все ПКО и РКО поступают в бухгалтерию, где бухгалтера:

- проверяют правильность оформления документов, их соответствие действующему законодательству и характеру совершенных фактов хозяйственной жизни, наличие необходимых

письменных указаний руководителя организации на совершение факта хозяйственной жизни;

- оформляют ПКО и РКО (или заменяющие их документы);
- регистрируют (до передачи в кассу) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (по необходимости);
- передают кассиру ПКО и РКО (вместе с приложенными к ним оправдательными и распорядительными документами).

Документы заполняются в одном экземпляре четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписываются на компьютере. Подчистки, помарки или исправления не допускаются.

ПКО и квитанция к нему заполняются одновременно и заверяются подписью руководителя организации. Квитанция приходного ордера выдается только после получения денег.

РКО подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. РКО, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Поступление наличных денежных средств в кассу организации

При приеме наличных денег кассир проверяет их платежеспособность в соответствии с Признаками платежеспособности и правилами обмена банкнот и монет банка России от 26 декабря 2006 г. № 1778-У.

Платежными являются банкноты:

- не вызывающие сомнений в их подлинности;
- сохранившие полностью слова, обозначающие их достоинство;

– цифры на купюре и номера не должны иметь следов умышенной порчи.

Банкноты и монеты могут иметь определенные повреждения:

- часть залита краской, обожженные;
- монеты деформированные и т. д.

Такие банкноты и монеты подлежат обмену в учреждениях банков по устному заявлению организации, сдающей деньги без дополнительной проводки и оформления каких-либо документов.

Полученная кассиром сумма должна соответствовать указанной в ПКО. Затем кассир подписывает квитанцию, ставит фамилию и инициалы, заверяет печатью кассира.

Квитанция к ПКО, подписанная главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, выдается на руки сдавшему деньги. ПКО или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью от руки «оплачено» с указанием даты (число, месяц, год). Наличные деньги, не подтвержденные ПКО, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия. Прием наличных денег при расчетах с населением должен производиться с обязательным (за некоторым исключением) использованием контрольно-кассовой техники.

При приеме наличных денег организация может пользоваться специальными машинами для поштучного счета листовых бумаг, денежных билетов, это:

1. Счетчики купюр (для быстрого пересчета используются).
2. Сортировщики купюр – помимо пересчета проверяют каждую купюру, отсортировывают банкноты по номиналу отделяют подлинные от фальшивых и др. функции.
3. Детектор подлинности.

Получение наличных денег в банке.

Необходимые наличные денежные средства организация может получить в банках, в которых открыты соответствующие счета. На основании чека. Чеки обычно брошюруются по 25 или 50 листов. Они покупаются в банке на основании специального заявления. В этом заявлении клиент заполняет следующие реквизиты:

- 1) наименование организации;
- 2) дата;
- 3) количество чековых книжек (прописью);
- 4) количество листов в книжке;
- 5) кому доверяется получить чековую книжку (удостоверение, подписи этого лица);
- 6) подписи первых лиц организации (руководителя и главного бухгалтера);
- 7) оттиск печати.

Чек состоит из двух частей: корешка и основной части. Корешок остается в чековой книжке, а основная часть чека сдается в банк на получение денег.

Основные реквизиты корешка чека:

- 1) серия и номер (так как это бланк строгой отчетности);
- 2) сумма денежных средств;
- 3) дата выписки чека;
- 4) кому выдан чек (то есть кто будет получать деньги в банке – как правило, это – кассир);
- 5) подписи первых лиц;
- 6) дата вручения чека лицу, который будет получать деньги в банке;
- 7) подпись кассира;
- 8) номер и дата приходного кассового ордера, по которому приходятся полученные в банке деньги.

Реквизиты основной части чека:

- 1) наименование и номер счета чекодателя;
- 2) серия и номер чека;
- 3) сумма денежных средств (прописью с большой буквы, если остались пустые места – прочеркнуть);
- 4) дата выписки чека;
- 5) место выдачи чека;
- 6) ФИО кассира, паспортные данные, подпись;
- 7) подписи первых лиц организации;
- 8) оттиск печати;
- 9) цели расходования денег (зарплата, командировка и т. д.).

Реквизиты заполняются шариковой ручкой или на компьютере. Никакие исправления в чеке не допускаются. Испорченные чеки должны оставаться в чековой книжке. Их гасят путем перечеркивания. Недопустимо выдавать кассиру чистые бланки чека, подписанные первыми лицами, и оттисками печати. Чек действителен 10 дней со дня его выписки (не считая выписки). Корешок чека – оправдательный документ при осуществлении записей в бухгалтерских регистрах организации.

Выдача наличных денег из кассы

Наличные денежные средства из кассы могут выдаваться на следующие цели:

- заработную плату;
- под отчет на хозяйственные цели;
- и т. д.

Выдача наличных денег из кассы осуществляется на основании:

- платежных (расчетно-платежных) ведомостей;
- РКО;
- заявлений на выдачу денег;

– заявлений о предполагаемых произведенных расходах с приложенными чеками, квитанциями или прочими оправдательными первичными документами.

Документы на выдачу должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером (или уполномоченным лицом). После использования РКО их части гасят штампом «оплачено», или делают надпись от руки, что оплачено и когда. Сверхлимитные остатки наличных денег сдаются в банк, где открыт расчетный счет организации. При сдаче наличных денег в банк кассир заполняет форму 0402001 «Объявление на взнос наличными». Заполняется ручкой, в одном экземпляре. Бланк для заполнения берется в банке. Кассир вместе с деньгами сдает его в банк. На сумму сдаваемых денег выписывается РКО. Получив квитанцию, кассир подкалывает ее к этому РКО.

При выдаче денег отдельному лицу кассир должен:

- потребовать удостоверение личности;
- записать наименование, номер, кем и когда выдано;
- забрать расписку получателя.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в РКО. Возможна также выдача лицу по доверенности. Тогда доверенность должна быть оформлена в установленном порядке на человека, которому доверено получение денег. Затем доверенность остается у кассира, как приложение к РКО или ведомости.

Выдача денег по другим документам

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию и стипендий производится кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления РКО на каждого получателя. На титульном листе платежной ведомости делается

разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных. В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, по болезням и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам. Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по РКО.

Выдача денег лицам, привлекаемым на сельскохозяйственные и погрузо-разгрузочные работы, а также для ликвидации последствий стихийных бедствий, может производиться по ведомости. Ведомости составляются по каждой организации, работники которой были направлены на указанные работы, и заверяются, кроме подписи руководителя и главного бухгалтера предприятия – организатора работ, подписью уполномоченного соответствующей организации.

Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в ведомости перед распиской в получении денег кассир делает надпись «по доверенности». Доверенность остается в документах дня как приложение к ведомости. По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости построчно проверить выданную заработную плату и против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, в графе «расписка в получении» поставить штамп или сделать отметку от руки «Депонировано»;

- закрыть платежную (расчетно-платежную) ведомость двумя суммами: в конце необходимо сделать надпись о фактически выплаченных и депонированных суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей

подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

- составить реестр депонированных сумм;
- передать в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки РКО на выданную сумму;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп «Расходный кассовый ордер № ___».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм и передает кассиру РКО для регистрации в кассовой книге. Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «Депонированные суммы». На сданные в банк депонированные суммы составляют один общий РКО.

Деньги по РКО выдаются только в день составления этих документов. РКО или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, получающим деньги. Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в РКО или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостаточной и взыскивается с кассира.

Выдача денежных средств происходит в следующем порядке:

1. Составляется расходный кассовый ордер.
2. РКО регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (официально отменен).
3. Выдается разрешение на выдачу денег из кассы (проверка всех подписей).

4. Выдача денежных средств из кассы. При этом кассир должен проверить:

а) наличие и подлинность подписи руководителя и главного бухгалтера;

б) правильность оформления документов;

в) наличие перечисленных в документе приложений. Лицо, которому выдаются денежные средства в строке «получил» указывает сумму (в рублях, прописью, с заглавной буквы с начала строчки), ставит дату, подпись. Приложенные к РКО документы кассир погашает штампом или надписью «оплачено» с указанием даты (погашаются документы для того, чтобы в дальнейшем ими никто не смог воспользоваться с целью получения денег из кассы вторично). После выдачи денег РКО остается в кассе;

г) после выдачи денег по РКО делается запись в кассовой книге.

Бухгалтерский учет наличных денежных расчетов

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств (включая денежные документы) в кассах организации предназначен активный счет 50 «Касса». Счет является активным и остаточным. Остатки наличных денежных средств и документов в кассе на начало и на конец отчетного периода отражаются по дебету счета 50 «Касса». Также по дебету проводится поступление наличных денежных средств и денежных документов в кассу предприятия, а по кредиту показывается выдача наличных денежных средств и денежных документов из кассы предприятия.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

– 50-1 «Касса организации»;

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

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются на счете 50 «Касса» в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Основные факты хозяйственной деятельности по счету 50 «Касса» отражены в таблице 4.1.

**Операции по счету 50
«Касса»**

Д		К		Содержание операции
50	62			Погашена задолженность покупателей за реализованную им продукцию, работы, услуги
50	51,52 55			Оприходованы денежные, в том числе валютные, средства в кассу с соответствующих счетов в банках
50	57			Оприходованы денежные средства, числившиеся в пути
50	60			Возвращены поставщикам ранее полученные ими и неиспользованные авансовые платежи
50	71			Возвращены в кассу неиспользованные суммы, ранее выданные под отчет работникам организации
50	73			Внесены в кассу суммы погашенного наличными материального ущерба, причиненного работниками организации, внесены платежи от работников и заемщиков
50	75-1			Погашена задолженность учредителей по вкладам в УК наличными денежными средствами
51	50			Сдан остаток рублевых, валютных средств, не использованных по назначению, на расчетный или валютный счет
52				
60	50			Оплачены из кассы наличными задолженности поставщикам
70	50			Выдана заработная плата работникам организации
71	50			Выдано работникам организации под отчет на хозяйственные и командировочные расходы
75-2	50			Выплачены учредителям и акционерам из кассы доходы (дивиденды) от участия в УК организации
94	50			Списана недостача наличных денежных средств

В кассе организации, помимо наличных денежных средств, хранятся документы строгой отчетности. К ним относятся: проездные билеты на транспорт, оплаченные авиабилеты, почтовые марки, марки государственные пошлины, путевки в дома отдыха и санатории. Денежные документы должны храниться в негорючем шкафу до передачи их по назначению (например, под отчет). К учету денежные документы принимаются по стоимости всех затрат по дебету счета 50, на специальный субсчет 50-3 «Денежные документы». За хранение денежных документов отвечает кассир организации (*табл. 4.2*).

Таблица 4.2

**Операции по субсчету 50-3
«Денежные документы»**

Д	К	Содержание операции
50-3	71	В кассу оприходованы денежные документы, приобретенные подотчетным лицом
50-3	76	В кассу оприходованы денежные документы, приобретенные за безналичный расчет
73	50-3	Отражена стоимость путевки, оплачиваемой сотрудником
91-2	50-3	Отражена стоимость путевки, оплачиваемой организацией
71	50-3	Выданы проездные документы работнику, направляемому в командировку
94	50-3	Отражена недостача денежных документов
91-2	50-3	Списаны потери денежных документов на собственные расходы

4.3. Учет безналичных денежных средств

Порядок открытия и оформления расчетного счета

Все предприятия обязаны хранить свои денежные средства в банках. Обычно расчетные операции между предприятиями по своим обязательствам с контрагентами производятся в безналичной форме. В этом случае банк выступает как посредник между двумя организациями.

Нормативное регулирование деятельности банков осуществляется в соответствии с ГК РФ, Федеральным законом «О банках и банковской деятельности», Федеральным законом «О центральном банке Российской Федерации (Банке России)», другими федеральными законами и нормативными актами Банка России. Понятие кредитной организации и банка определено Федеральным законом от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Кредитная организация – юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные Федеральным законом¹.

Банк – кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции:

– привлечение во вклады денежных средств физических лиц (ФЛ) и юридических лиц (ЮЛ);

¹ Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» // СПС КонсультантПлюс.

- размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности;
- - открытие и ведение банковских счетов ФЛ и ЮЛ.

Клиенты имеют право выбирать один или несколько банков для обслуживания самостоятельно.

Безналичные расчеты осуществляются банками, с банковских счетов предприятий, а также могут осуществляться через банки, в которых не открыты счета предприятий, осуществляющих платежи, либо в пользу которых произведен платеж. Чаще всего это происходит при выставлении счетов на инкассо, когда в банке плательщика отсутствует счет получателя соответствующих денежных средств.

Клиенты вправе открывать необходимое количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их согласия, если иное не установлено Федеральным законом (ст. 30 Закона № 395-1). Отношения между банками и клиентами носят договорной характер. При заключении договора банковского счета клиенту открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами.

Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданным ему разрешением (лицензией), за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами. При необоснованном уклонении банка от заключения договора банковского счета клиент вправе предъявить ему претензии, предусмотренные п. 4 ст. 445 ГК РФ.

Виды счетов, открываемых предприятиями в банках, для ведения хозяйственной деятельности:

1. Расчетный счет – основной счет предприятия:

- открывается предприятию, обладающему правами ЮЛ;
- количество счетов, открываемых предприятию различными банками, законодательно не ограничено;
- предназначен для осуществления текущих платежей по операциям предприятия и поступлению денежных средств от контрагентов, а также для хранения денежных средств;
- для открытия расчетного счета в банк необходимо представить следующий пакет документации:
 - а) свидетельство о государственной регистрации ЮЛ;
 - б) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
 - в) заявление на открытие счета;
 - г) копию устава предприятия (нотариально заверенную);
 - д) карточку с образцами подписей представителей организации и печати по установленной форме.

2. Текущий счет:

- открывается тем предприятием, которым не может быть открыт расчетный счет (филиалам и другим обособленным предприятиям);
- перечень операций по текущему счету ограничен, расчетные операции в основном связаны с оплатой труда, командировочными и административно- хозяйственными расходами;
- распоряжение средствами производится в строгом соответствии со сметой.

3. Бюджетный счет:

- открывается организациями, получающими средства из бюджета, при условии их строго целевого назначения.

4. Валютный счет:

- предназначен для осуществления расчетов в иностранной валюте;

– в соответствии с валютным законодательством предприятию открывается:

а) текущий валютный счет – для учета валютных операций (на каждый вид валюты – отдельный счет);

б) транзитный валютный счет – открывается к каждому текущему счету для ведения валютных операций, не учитываемых в соответствии с законодательством на текущем валютном счете;

в) специальные счета – для расчетов и переводов резидентов с нерезидентами при предоставлении и получении кредитов и займов в иностранной валюте, а также по исполнению обязательств резидентами по внешним ценным бумагам.

– количество открываемых предприятию валютных счетов в российских банках не ограничено.

5. Специальные счета – применяются для хранения средств строго целевого назначения:

– для депонирования средств при открытии аккредитива;

– для депонирования средств при получении чековой книжки;

– для депонирования средств при использовании расчетных банковских карт и др.

6. Депозитный счет – открывается для вклада в банк временно свободных денежных средств на определенный срок и под определенный процент.

В соответствии со статьей 5 Закона «О банках и банковской деятельности» ФЗ № 395-1 открытие кредитной организацией банковского счета ЮЛ осуществляется на основании:

– свидетельства о государственной регистрации юридического лица;

– свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Регистрация ЮЛ и ФЛ, ведение реестров осуществляются органами Федеральной налоговой службы (ФНС).

При открытии счета клиенту присваивается 20-разрядный номер (№), который имеет следующее содержание:

- а) 1-3 разряды – номер балансового счета 1-го порядка (например № 407 – счета негосударственных предприятий);
- б) 4-5 разряды – номер балансового счета 2-го порядка (например № 02 – коммерческие предприятия и организации);
- в) 6-8 разряды – код валюты (например, 810 – рубли);
- г) 9 разряд – защитный ключ, рассчитываемый по специальному алгоритму;
- д) 10-13 разряды – номер филиала (отделения, структурного подразделения);
- е) 14 разряд – признак транзитного счета (1);
- ж) 15-16 разряды – признак лицевого счета (01,02,03);
- з) 17-20 разряды – порядковый № по книге регистрации лицевых счетов.

При постановке учет в налоговом органе по месту нахождения организации присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код постановки на учет (КПП). Она осуществляется на основании сведений, внесенных в Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), не позднее пяти рабочих дней со дня представления документов для государственной регистрации.

Договор банковского счета

Обслуживание организации в банке осуществляется согласно договору банковского счета. По договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на

счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету. Банк может использовать имеющиеся на счете клиента денежные средства в качестве кредитного ресурса, но обязан гарантировать их наличие при предъявлении требований к счету, право клиента распоряжаться этими средствами и получать доходы (проценты) по ним.

В договоре также оговариваются:

- тарифы на расчетно-кассовое обслуживание;
- порядок выдачи выписок банка с лицевых счетов клиента;
- ответственность за нарушение условий договора;
- возврат денежных средств по требованию клиента;
- сохранение конфиденциальности информации о хозяйственной деятельности клиента;
- проценты, начисляемые на остаток денежных средств на счете клиента, и сроки начисления;
- возможность консультирования клиента по вопросам осуществления безналичных расчетов и т. д.

При заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами. Банк обязан заключить договор банковского счета с клиентом, обратившимся с предложением открыть счет на объявленных банком для открытия счетов данного вида условиях, соответствующих требованиям, предусмотренным законом установленными в соответствии с ним банковскими правилами. Банк не вправе отказать в открытии счета, совершение соответствующих операций по которому предусмотрено законом, учредительными документами банка и выданным ему раз-

решением (лицензией), за исключением случаев, когда такой отказ вызван отсутствием у банка возможности принять на банковское обслуживание либо допускается законом или иными правовыми актами.

После окончания проверки документов организации присваивается номер расчетного счета и открывается лицевой счет для учета движения его денежных средств. Номера счетов устанавливаются в зависимости от принадлежности к форме собственности (унитарные организации, акционерные общества и т. д.). В пятидневный срок данная информация передается банком в налоговую инспекцию, где состоит на учете данная организация.

Расторжение договора банковского счета происходит в соответствии со ст. 859 ГК РФ, в частности:

- по заявлению клиента в любое время;
- по требованию банка может быть расторгнут судом в следующих случаях: когда сумма денежных средств, хранящихся на счете клиента, окажется ниже минимального размера, предусмотренного банковскими правилами или договором, если такая сумма не будет восстановлена в течение месяца со дня предупреждения банка об этом; при отсутствии операций по счету в течение года, если иное не предусмотрено договором.

При этом остаток денежных средств на счете выдается клиенту либо по его указанию перечисляется на другой счет в течение 7 дней после получения соответствующего письменного заявления клиента. Расторжение договора банковского счета является основанием для закрытия счета клиента.

Формы безналичных расчетов

Формы расчетов – это совокупность взаимосвязанных элементов, отражающих способ платежа, включающий в себя особенности характера и движения расчетных документов. Формы безналичных расчетов клиенты выбирают самостоятельно, они закрепляются в договорах, заключаемых с контрагентами. При осуществлении безналичных расчетов используются следующие расчетные документы:

- платежные поручения;
- чеки;
- аккредитивы;
- платежные требования-поручения;
- объявление на взнос наличными;
- инкассовые поручения и др.

Расчетный документ представляет собой оформленное в виде документа на бумажном носителе или, в установленных случаях, электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика (клиента или кредитной организации) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;
- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем).

Расчетные документы оформляются на бумажном носителе, на соответствующих бланках (включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации (ОКУД) ОК 011-93 (класс «Унифицированная система банковской документации»). Бланки расчетных документов изготавливаются в типографии или с использованием компьютера. Допускается использование копий

бланков расчетных документов, полученных на множительной технике, если копирование производится без искажений.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с помощью компьютерной техники, в черном цвете (за исключением чеков, которые заполняются ручками черного или синего цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой чернилами черного или синего цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть черного, синего или фиолетового цвета.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты:

- наименование расчетного документа и код формы по ОКУД;
- номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки;
- вид платежа;
- наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование и место нахождения банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- сумма платежа, обозначенная прописью и цифрами;
- наименование получателя средств, номер его счета, ИНН;
- наименование и место нахождения банка получателя, его БИК, номер корреспондентского счета или субсчета;
- очередность платежа;
- назначение платежа (налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой; особенности

указания назначения платежа применительно к отдельным видам расчетных документов регулируются соответствующими главами и пунктами Положения);

– вид операции.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются. Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение десяти дней, не считая дня их выписки. Расчетные документы предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Расчеты платежными поручениями

Платежное поручение служит для оформления поручения банку от клиента (организации) перевести определенную сумму, которая указана документе, на счет получателя этих средств.

Платежные поручения используются при расчетах с поставщиками, подрядчиками, налоговыми органами, государственными внебюджетными фондами и прочими лицами. Они принимаются к исполнению независимо от того, имеются ли денежные средства на счете плательщика. Если денежных средств на счете недостаточно, принятые платежные поручения банк помещает в картотеку № 2 «Расчетные документы, не оплаченные в срок», где затем они оплачиваются по мере поступления средств на счет покупателя.

Срок действия платежного поручения – десять рабочих дней со дня его выписки. Документ оформляется в трех экземплярах, если операция совершается в рамках одного кредитного учреждения, во всех остальных случаях – в четырех экземплярах.

При заполнении поля «назначение платежа» указывается, за какие внеоборотные активы, ТМЦ, выполненные работы или оказанные услуги должен быть произведен платеж. Также важным моментом является указание срока осуществления платежа и в информации по договору.

Правильность оформления платежных поручений позволяет обеспечить достоверность синтетического учета списания денежных средств с расчетного счета и получить полную информацию о сумме НДС по приобретенным ценностям. Платежные поручения составляются на бланках по унифицированной форме № 0401060.

Особое внимание обращают на выделенную сумму НДС. Так, если сумма, указанная в платежном поручении, подлежит обложению НДС, то она указывается прописью («в том числе НДС»). Если платеж не подлежит обложению НДС, то делается пометка «НДС не облагается».

При оплате платежными поручениями используется следующая структура (рис. 4.1):



Рис. 4.1. Схема расчетов с использованием платежного поручения

Расчеты чеками

Чек – составленная по установленной форме ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение владельца счета (чекодателя) обслуживающему банку, выдавшему чеки, перечислить определенную сумму, указанную в чеке, получателю средств (чекодержателю).

Чек оплачивается из средств чекодателя. Бланки чеков изготавливаются по единому образцу и являются бланками строгой отчетности. Каждый чек имеет свой лимит – максимальную сумму, на которую он может быть выписан.

Чеки также могут объединяться в чековые книжки, состоящие из нескольких чеков с одинаковым лимитом. Для получения чековой книжки чекодержатель должен депонировать на специальный счете определяющую сумму равную сумме количества чеков умноженное на лимит одного чека.

На бланке каждого чека должны быть заполнены следующие реквизиты:

- наименование головного банка и его местонахождения;
- номер специального лицевого счета чекодержателя;
- наименование чекодержателя;
- сумма лимита одного чека, заверенная печатью и подписями должностных лиц банка.

Банк предоставляет чекодателю оформленные чеки вместе с чековой карточкой. Чековая карточка идентифицирует чекодателя (на ней указываются те же реквизиты). Организация-продавец, принимая чек, должна сопоставить его реквизиты с данными чековой карточки и убедиться в соблюдении следующих условий:

- чек выписан на сумму, не превышающую лимит чека;

- подпись чекодателя соответствует образцу подписи, предоставленной на чековой карточке;
- номер счета чекодателя, предоставленный в чеке, соответствует номеру, указанному в чековой карточке.

Чек должен быть предъявлен чекодателем к оплате в обслуживающий банк в течение 10 дней. Организация-продавец, приняв от покупателя чек в качестве платежного средства и предъявив его к оплате, имеет гарантию поступления средств на расчетный счет. Расчеты чеками обычно используют при операциях приобретения ТМЦ, подотчетными лицами, которые лично принимают товар от поставщика или покупателя по приемо-сдаточным актам. Организации-покупатели не могут рассчитываться чеками за товары, отгруженные иногородними поставщиками железнодорожным или водным транспортом; за выполненные работы; за предварительно оплачиваемые товары и услуги (кроме услуг транспорта и связи).

Форма оплаты чеками предполагает следующую структуру (рис. 4.2):

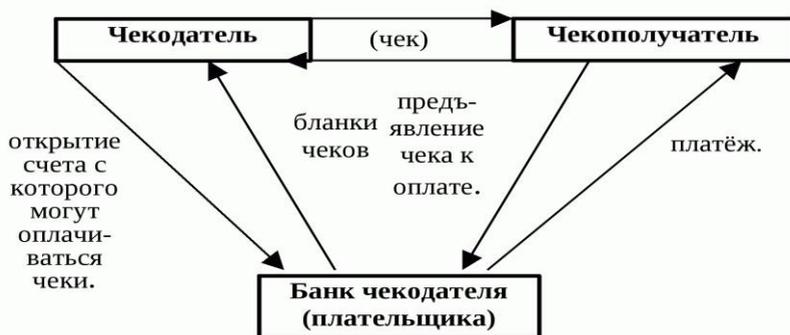


Рис. 4.2. Структура расчетов чеками

Расчеты посредством чеков применяют плательщики (покупатели) вместо платежных поручений. Они предназначены только для безналичных расчетов. Расчетный чек – это составленное на банковском бланке письменное поручение чекодателя (владельца чека) банку о перечислении с его счета определенной суммы на счет чекодержателей (получателя чека). Соответственно, участниками чекового обращения являются три лица: чекодатель, плательщик и чекодержатель. В качестве плательщика по чеку может быть только банк, в котором чекодатель хранит средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Расчетный чек используется при платежах за товары и оказанные услуги и оплачивается за счет средств, депонированных (специально отложенных) на отдельном чековом счете. Чеки могут быть оплачены также с расчетного счета чекодателя, но не выше суммы, гарантированной банком (согласованной с чекодателем при выдаче чековой книжки). В данном случае банк может гарантировать оплату при временном отсутствии средств за счет выделенного кредита. Сумма гарантий банка, в пределах которой могут быть оплачены чеки, учитывается на специальном внебалансовом счете. Для получения чековой книжки предприятие должно подать заявление в одном или двух экземплярах, если оплата гарантируется банком. Заявление подписывается лицами, имеющими право распоряжаться средствами с расчетного счета. В заявлении указывается номер счета, с которого будут оплачиваться чеки. При выдаче чеков с предварительным депонированием эта сумма отражается на чековом счете. В целях обеспечения платежей по чекам с депонированием средств вместе с заявлением о выдаче чека заявитель должен представить платежное поручение на перечисление средств с расчетного счета на чековый счет. Перед выдачей чека клиенту банк обязан

заполнить все реквизиты чека, чтобы в дальнейшем и получатель, и банк имели все необходимые данные для правильного оформления денежного платежа. Заполненный чек вручается плательщиком хозяйствующему органу, оказывающему услугу или передающему товар. Полученные заполненные чеки поставщик передает своему банку для взыскания денег с плательщика. Получив чек, банк зачисляет сумму по чеку на расчетный счет получателя средств. Затем документы передаются в банк плательщика для списания средств с чекового счета. Чек, являясь ценной бумагой, должен содержать следующие реквизиты:

- наименование «чек», включенное в текст документа;
- поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- указание валюты платежа;
- подпись лица, выписавшего чек – чекодателя.

Отсутствие в документе каких-либо реквизитов лишает его силы чека. Чек подлежит оплате плательщиком при условии предъявления его к оплате в срок, установленный законом. Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми доступными ему средствами в подлинности чека, а также в том, что предъявитель чека является уполномоченным по нему лицом. Лицо, оплатившее чек, вправе потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа. Чек может быть именованным и на предъявителя. Вид чека определяет способ передачи прав по нему. Именованным называется чек, выписанный в пользу определенного чекодержателя. Запрещена передача именных чеков иным лицам, за исключением случаев обращения взыскания на имущество чекодержателя.

Предъявительским называется чек, который оплачивается его предъявителем. Такой чек может быть передан новому владельцу с помощью индоссамента, то есть передаточной надписи. Синтетический учет наличия и движения денежных средств, депонированных в чековые книжки, чекодатель организует на субсчете 55-2 «Чековые книжки» (табл. 4.3) в журнале-ордере № 3. Аналитический учет ведется по каждой полученной книжке и движению чеков. При этом рекомендуется к счету 55-2 «Чековые книжки» открыть три аналитические позиции – «Неиспользованные чеки», «Выданные чеки» и «Аннулированные чеки».

**Операции по субсчету 55-2
«Чековые книжки»**

Д	К	Содержание операции
55-2	51,52	Депонирование средств для расчетов с использованием чеков
55-2	66	Депонированы заемные средства
60	55-2	Погашение обязательств чекодателя по чеку (оплата банком)
51,52	55-2	Депонированные суммы расчетных чеков использованы не полностью
55-2	76-2	При выявлении ошибочно зачисленной суммы
76-2	55-2	При выявлении ошибочно списанных сумм
51,52	62	Зачислен на банковский счет долг покупателя

Бухгалтерский учет операций по расчетному счету

Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия предприятия ведет на активном счете 51 «Расчетные счета». В случае наличия у организации нескольких расчетных счетов по каждому из них открывается субсчет на 51 счете. Счет 51 «Расчетные счета» является активным и остаточным.

По дебету счета 51 отражаются суммы денежных средств на расчетном счете на начало (на конец) отчетного периода и поступление (зачисление) денежных средств, а по кредиту счета – списание (выдача) денежных средств.

Все операции по расчетному счету отражаются в выписке банка. Выписка из расчетного счета – это копия лицевого счета предприятия, открываемого ему банком. Она отражает движение денежных средств на расчетном счете предприятия.

Выписка банка – регистр бухгалтерского учета операций по расчетному счету. На ее основе осуществляются записи в соответствующих регистрах бухгалтерского учета (журналах-ордерах, кассовой книге, мемориальном ордере, ведомостях и т. д.) и составляется корреспонденция счетов. Передача платежных документов в банк не является основанием для составления бухгалтерских проводок. Она является копией (2-м экземпляром) лицевого счета клиента в банке – его зеркальным отражением. С одной стороны, будучи хранителем денежных средств клиента (клиент как бы кредитует банк), банк, с другой стороны, является дебитором (должником клиента). Поэтому при построении выписки банка средства клиента представлены как пассивы (показываются по кредиту счета). А все расходные операции отражаются в выписке по дебету 51 «Расчетный счет».

Клиенты банка по мере прихода в банк получают от него выписку. Выписка – компьютерная распечатка содержания лицевого счета клиента за определенный временный период. Она составляется по установленной форме № 01301. В нее включаются все операции, проведенные в период между последней выпиской и днем получения новой выписки. К выписке банк обязательно прилагает копии документов, послуживших основанием для совершения операций, включенных в выписку (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Основные реквизиты выписки банка

№ п.п.	Основные реквизиты выписки банка:
1	Наименование банка
2	Временной период, за который выдана выписка
3	Номер счета клиента
4	Входящий остаток денежных средств на счете
5	Номер документа
6	Код операции
7	БИК банка (9 разрядов)
8	Корреспондентский счет банка (20 разрядов)
9	Счет отправителя/плательщика
10	Счет получателя
11	Дебет (списание денег со счета клиента)
12	Кредит (зачисление денег на счет клиента и остаток денег на счете клиента)
13	Сумма оборотов соответственно по дебету и кредиту
14	Исходящий остаток по кредиту лицевого счета
15	Количество документов

Выписка банка является регистром аналитического учета по расчетному счету клиента. На ее основе, а точнее на основе приложений к ней документов, отражаются хозяйственные операции по счету 51 «Расчетные счета». Получив выписку, бухгалтер обязан:

- проверить ее содержание и соответствие его приложенным копиям документов;
- проверить порядковый номер выписки;
- сверить входящий остаток выписки с исходящим остатком предыдущей выписки;
- при обнаружении ошибок в выписке клиент должен предъявить претензию к банку;
- проставляет номер синтетического счета против каждой операции;
- выписки с приложенными к ним документами помещают в папку, на которой указывают временной период.

Типовые факты хозяйственной жизни по счету 51 представлены в таблице 4.5.

**Операции по счету 51
«Расчетные счета»**

Д	К	Содержание операции
51	62	Поступили денежные средства в оплату отгруженной продукции (произведенных работ, оказанных услуг)
51	50	Сданы в банк денежные средства из кассы
51	75	Поступили денежные средства в виде взносов в УК
51	66,67	Получены кредиты банка и другие заемные средства
51	76	От страховых компаний получено страховое возмещение
50	51	Получены наличные деньги с расчетного счета в банке
55	51	Открыт аккредитив
58	51	Отражено предоставление займа другой организации
60	51	Оплачено поставщику за предоставленные материалы (товары, услуги, работы)
68	51	Оплачены налоги и сборы в бюджет
69	51	Перечислена задолженность во внебюджетные фонды

Учет операций по специальным счетам

В плане счетов для учета денежных средств организации, находящихся на специальных счетах в банках, предусмотрен счет 55 «Специальные счета в банках». На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. В соответствии с п. 1 ст. 867 ГК РФ при расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива и в соответствии с его указанием (банк-эмитент), обязуется дать полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести платежи получателю средств. В случае открытия покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент при его открытии обязан перечислить сумму аккредитива (покрытие) за счет плательщика в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия обязательства банка-эмитента (п. 2 867 ГК РФ).

Счет 55 «Специальные счета в банках» активный, по дебету формируется остаток денежных средств на счете аккредитива, также по дебету отражается увеличение денежных средств на специальных счетах, по кредиту – их списание по мере использования. Аналитический учет ведется по каждому аккредитиву (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Операции по счету 55 «Специальные счета в банках»

Д	К	Содержание операции
55-1	51,52	Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается
60	55-1	Оплата поставщику за поставленные ТМЦ с аккредитива

Если сумма аккредитива использована не вся, то она возвращается на расчетный счет плательщика (согласно пункта 2 статьи 873 ГК РФ).

Учет переводов в пути

Переводы в пути – эта денежная сумма, являющаяся собственностью организации, но при этом которой нет ни в кассе организации, ни на расчетном счете. Для учета таких сумм используется активный счет 57 «Переводы в пути».

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. п. Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

Счет 57 «Переводы в пути» активный, по дебету отражается остаток денежных средств, находящихся в пути, на начало и конец отчетного периода, так же по дебету отражается поступление денежных средств в виде почтового перевода либо инкассаторской суммы в адрес предприятия. По кредиту счета отражается получение предприятием денежных средств, ранее находившихся в пути (*табл. 4.7*).

**Операции по счету 55
«Специальные счета в банках»**

Д	К	Содержание операции
57	90	Получена выручка от торговой деятельности, которая еще не зачислена на расчетный счет
51	57	Зачисление денег, ранее числившихся в пути, на расчетный счет организации

Учет на валютных счетах

Нормативное регулирование валютных операций осуществляется ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н. Порядок валютного регулирования и валютного контроля регламентирует Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», органами валютного регулирования в РФ являются ЦБ РФ и Правительство РФ (ст. 5 ФЗ №173).

В соответствии с Законом РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. №173-ФЗ к иностранной валюте относятся:

1. денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;
2. средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Международные денежные единицы – это записи на банковских счетах, которые используются для облегчения международных безналичных расчетов. Примером денежных знаков могут служить банкноты Федеральной резервной системы США номиналом в сто долларов.

Кроме иностранной валюты, в валютным ценностям можно отнести:

- ценные бумаги в иностранной валюте – платежные документы, фондовые ценности, а также другие долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте;
- драгоценные металлы – золото, серебро и прочие, в любом виде и состоянии;
- природные драгоценные камни – алмазы, рубины, изумруды и другие, в сыром и обработанном виде.

Для квалификации валютных операций необходимо правильно определять участников валютных отношений. К числу резидентов-ЮЛ относятся ЮЛ, созданные в соответствии с законодательством РФ, а также находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов ЮЛ, не указанные прямо как резиденты, считаются нерезидентами.

В случае, когда отечественное предприятие экспортирует товары (работы, услуги), оно обязано обеспечить их полную оплату в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами). А если российская организация перечисляет валюту иностранной фирме, она должна получить от нее товары, работы или услуги на перечисленную сумму либо вернуть деньги. За тем, как российские предприятия соблюдают эти правила, надзирают банки, и таможня – агенты валютного контроля.

Валютными операциями считаются:

– приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

– приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

– приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

– ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;

– перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории РФ, на счет того же лица, открытый на территории РФ, и со счета, открытого на территории РФ, на счет того же лица, открытый за пределами территории РФ;

– перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ.

Для открытия валютного счета организация обязана представить в уполномоченный банк те же документы, что и при открытии расчетного счета. После того, как представленные доку-

менты будут проверены, банк оформляет распоряжение на открытие счета, которое дает возможность организации осуществлять операции по валютному счету.

За открытие валютных счетов и осуществление по ним операций организация платит комиссионное вознаграждение в валюте. Каждый уполномоченный банк устанавливает свои тарифы ставок комиссионных вознаграждений. Кроме того, банк взимает с организации суммы в валюте в оплату почтово-телеграфных расходов, комиссионных вознаграждений иностранных банков и других расходов, фактически произведенных в связи с совершением валютных операций.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52 разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России. Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах в банках на территории страны и за рубежом используют счет 52 «Валютные счета». Счет активный, работает аналогично счету 51 «Расчетные счета». По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета предприятия. По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание денежных средств с валютных счетов предприятия. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет валютных счетов предприятия и обнаруженные при проверке выписок банка, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов (*табл. 4.8 и 4.9*).

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

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

Списание средств в иностранной валюте в безналичном порядке осуществляют по следующим направлениям:

- переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с действующим законодательством и установленным ЦБ РФ порядком расчетов организаций в иностранной валюте;
- продажа иностранной валюты (за исключением обязательной);
- перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет организации за границей.

**Операции по счету 52
«Валютные счета»**

Д	К	Содержание операции
52	62	Зачислены суммы, поступившие от иностранных покупателей в погашение задолженности за проданную им продукцию, работы, услуги
52	66,67	Зачислены краткосрочные или долгосрочные кредиты и займы от иностранных банков и партнеров
52	91-1	Начислены положительные курсовые разницы по транзитному валютному счету
52	75-1	Погашена задолженность по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал
50	52	Выдана в кассу наличная валюта на командировочные расходы
75	52	Перечислены дивиденды иностранному учредителю
91-2	52	Списаны отрицательные курсовые разницы

Перечень активов, подлежащих пересчету в рубли

Наименование актива	№ счета	Порядок пересчета
Вложения в во внеоборотные активы	07, 08	Принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой данные активы принимаются к бухгалтерскому учету
	10, 41	
Денежные средства в кассе организации	50	Подлежат пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Пересчет производится по мере изменения курса валюты. Переоценка отражается проводкой:
		– положительная разница: Д50К91.1 – отрицательная разница: Д91.2К50
Средства на банковских счетах (банковских вкладах)	52, 55, 58	Подлежит пересчету в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Пересчет производится по мере изменения курса валюты. Переоценка отражается проводкой:
		– положительная разница: Д52, 55, 58К91.1 – отрицательная разница: Д91.2К52, 55, 58

ГЛАВА 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

5.1. Классификация и оценка материалов

Основной документ, регламентирующий учет материалов – федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев.

Запасами, в частности, являются:

1) материалы, топливо, сырье, запасные части, комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, предназначенные для использования при производстве продукции (выполнении работ или оказании услуг);

2) инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка, тара, прочие объекты, которые используются при производстве продукции, продаже товаров (выполнении работ, оказании услуг);

3) готовая продукция (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством), предназначенная для продажи в ходе обычной деятельности организации;

4) товары, приобретенные с целью дальнейшей перепродажи;

5) готовая продукция, товары, переданные другим лицам в связи с продажей до момента признания выручки от их продажи;

б) затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее вместе – незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции;

7) объекты недвижимого имущества, которые были приобретены (или созданы) с целью дальнейшей перепродажи;

8) объекты интеллектуальной собственности, которые были приобретены (или созданы) с целью дальнейшей перепродажи¹.

Кроме своего основного предназначения – выпуска готовой продукции – материалы также могут быть использованы для:

– обеспечения функционирования процесса производства (освещение);

– поддержания в порядке производственного оборудования (смазочные и обтирочные материалы).

Классификация материалов возможна по различным основаниям, например:

1. По экономическому содержанию:

а) сырье – продукт, не подвергавшийся первичной обработке. Например, сельскохозяйственная продукция: молоко, семена подсолнечника, сахарная свекла, а также продукция отраслей добывающей промышленности (руда, уголь, газ и прочее);

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» // СПС КонсультантПлюс.

б) основные материалы – продукты, полученные в процессе обработки исходного сырья (металл, подсолнечное масло, сахар и т. д.);

в) полуфабрикаты покупные или собственного производства – материалы, подвергшиеся некоей обработке, но пока воплотившиеся в готовую продукцию (чугун, пряжа и т. д.);

г) вспомогательные материалы – они служат для придания уникальных качеств выпускаемому продукту (например: лаки в машиностроении или мебельной промышленности). В зависимости от выполняемой роли при изготовлении готовой продукции те же самые материалы могут рассматриваться либо как основные, либо как вспомогательные: кожа – для обувной промышленности – основной материал, а при производстве игрушек – вспомогательный;

д) возвратные отходы – материалы, оставшиеся после их использования в процессе производства, частично утратившие исходные потребительские качества (обрезки металла в машиностроении, лоскуты тканей в швейной промышленности);

е) топливо – вид МПЗ, используемый для технологических целей в качестве двигательной энергии;

ж) тара и тарные материалы обеспечивают упаковку готовой продукции;

з) запасные части служат для осуществления ремонта основных средств либо для поддержания их в эксплуатационном состоянии;

и) инвентарь.

2. По физико-химическому составу материалы делятся на:

а) твердые (уголь, торф);

б) жидкие (нефть, бензин);

в) газообразные (природный газ).

3. По техническому содержанию: в основе этой классификации лежит номенклатура – систематизированный перечень

МПЦ. Он разрабатывается на предприятии с учетом отраслевых особенностей производства. В номенклатуре определены группы, в пределах которых указываются материалы по маркам, сортам, размерам под определенным кодом и определенной единицей измерения. Присвоенный код и есть номенклатурный номер (НН). Он присваивается при принятии материалов к учету.

Например: 10 1 01 12 2,

где 10 – синтетический счет 10;

1 – субсчет «сырье и материалы»;

01 – группа материалов – 01 – черные материалы;

12 – сталь круглая;

2 – диаметр стали.

НН указывается во всех первичных документах по приходу и расходу материалов. НН записывается в специальный реестр, который называется номенклатурой-ценником. В номенклатуре указывается единицы измерения и учетные цены.

Учет материалов производится в двух измерителях:

– денежном;

– натуральном (штуки, метры, литры и прочее).

4. По характеру владения товарно-материальными ценностями:

а) принадлежащие на праве собственности;

б) ценности, принятые в переработку без оплаты их стоимости;

в) ценности, принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии (консигнации);

г) ценности, принятые на ответственное хранение.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. При этом определение фактической себестоимости зависит от порядка поступления МПЗ в организацию:

1. Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на

приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость (НДС) и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение МПЗ могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;
- транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) (затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию);
- таможенные пошлины и иные платежи;
- не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации;
- курсовые разницы, возникающие до принятия МПЗ к учету, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Причем положительная суммовая разница уменьшает фактическую себестоимость МПЗ, а отрицательная – увеличивает;
- затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию.

2. Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении силами организации определяется исходя из затрат, связанных с производством данных запасов.

3. Фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определя-

ется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

4. Фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных по договору мены на другое имущество, определяется исходя из рыночной стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

5. Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату оприходования.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов разрешается применять учетные цены:

1) договорные цены – в случае применения этих цен другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР;

2) планово-расчетные цены – эти цены предназначены для использования внутри организации и разрабатываются применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. В случае их применения отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР;

3) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца (отчетного периода, года) – в случае применения этих цен отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР;

4) средняя цена группы – является разновидностью планово-расчетной цены и устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров путем объединения нескольких видов однородных материалов в один при их незначительных колебаниях в ценах. В случае применения

этой цены разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР.

Особое место занимают ТЗР, так как их объем может составить 10 % от всей стоимости материалов.

К транспортно-заготовительным расходам относятся:

– расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;

– расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;

– расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;

– наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;

– плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;

– плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;

– расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;

– стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

ТЗР организации могут приниматься к учету путем:

1 отнесение ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;

2 отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;

3 непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала).

5.2. Учет поступления материалов

Путь материалов состоит из трех стадий: приемке на учет, хранении на складе и отпуске в производство (или реализации). На склад организации материалы поступают:

- от поставщиков;
- от подотчетных лиц;
- из основного и вспомогательного производств;
- возвратные отходы производства;
- неисправимый брак;
- другие источники.

Для учета материалов используются синтетические счета:

- 10 «Материалы»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку» (сырье и материалы заказчика, принятые предприятием в переработку (давальческое сырье), но неоплачиваемые).

Счет 10 «Материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары

и т. п. ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке). Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. Счет 10 «Материалы» активный, остаток материалов на складах на начало (на конец) отчетного периода отражается по дебету счета. Также по дебету отражается поступление материалов на склад. По кредиту – их списание (или отпуск в производство).

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 10-8 «Строительные материалы»;
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»¹.

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение: сырья и основных материалов (в том числе строительных – у подрядных организаций), входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении; вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу; сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т. п.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий (в том числе строительных конструкций и деталей – у подрядных организаций), приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции (строительства), которые требуют затрат по их обработке или сборке. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитываются на счете 41 «Товары». Организации, занятые выполнением научно-исследовательских, конструкторских и технологических работ, приобретающие на стороне необходимые им в качестве комплектующих изделий для проведения этих работ по определенной научно-исследовательской или конструкторской теме специальное оборудование, инструменты, приспособления и другие приборы, учитывают эти ценности на субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали».

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации

транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления, твердого (уголь, торф, дрова и др.) и газообразного топлива.

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта (детали для сборки ящиков, бочковая клепка, железо обручное и др.). Предметы, предназначенные для дополнительного оборудования вагонов, барж, судов и других транспортных средств в целях обеспечения сохранности отгружаемой продукции, учитываются на субсчете 10-1 «Сырье и материалы». Организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на счете 41 «Товары».

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т. п., а также автомобильных шин в запасе и обороте. Здесь же учитывается движение обменного фонда полнокомплектных машин, оборудования, двигателей, узлов, агрегатов, создаваемого в ремонтных подразделениях организаций, на технических обменных пунктах и ремонтных заводах. Автомобильные шины (покрышка, камера и ободная лента), находящиеся на колесах и в запасе при транспортном средстве, включаемые в его первоначальную стоимость, учитываются в составе основных средств.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т. п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных

от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье); изношенных шин и утильной резины и т. п. Отходы производства и вторичные материальные ценности, используемые как твердое топливо, учитываются на субсчете 10-3 «Топливо».

На субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 «Строительные материалы» используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции и детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства (взрывчатые вещества и т. д.).

На субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» предназначен для учета поступления, наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов¹.

Отражение операций по поступлению материалов на счетах бухгалтерского учета в зависимости от канала поступления (таблицы: 5.1–5.5):

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

Таблица 5.1

Учет поступления материалов по договору поставки

Д	К	Содержание операции
10	60	Поступление материалов от поставщика на склад организации
19-3	60	Отражается сумма НДС
60	51	Оплачена кредиторская задолженность поставщику
68	19-3	Отражена сумма НДС к возмещению из бюджета

Таблица 5.2

Учет поступления материалов на основании авансовых отчетов

Д	К	Содержание операции
71	50	Выданы денежные средства из кассы подотчетному лицу
10	71	Поступление материалов на склад от подотчетного лица
19	71	Отражается сумма НДС
68	19-3	Отражена сумма НДС к возмещению из бюджета
91-2	19	Сумма НДС списывается на собственные расходы (при отсутствии счета-фактуры)

Таблица 5.3

Учет безвозмездного поступления материалов

Д	К	Содержание операции
10	98-2	Безвозмездное поступление материалов на склад
20,23 25,26	10	Материалы отпущены в производство;
98-2	91-1	Одновременно часть доходов будущих периодов признается доходом отчетного периода

Таблица 5.4

Учет материалов, изготовленных собственными силами

Д	К	Содержание операции
23	10,70 69,02	Списаны фактические расходы по изготовлению материалов
10	23	Оприходованы изготовленные собственными силами материалы по фактической себестоимости

Таблица 5.5

Учет поступления материалов по договору мены

Д	К	Содержание операции
10	60	Поступление материалов от поставщика по договору мены
19-3	60	Отражается сумма НДС
62	91-1	Отражена выручка за продажу собственных ценностей
91-2	68	Отражена сумма НДС, начисленная на передаваемые материалы
91-2	10,41 43	Отражаются передаваемые материалы (товары, готовая продукция)
60	62	Засчитывается задолженность второй стороны по договору мены

В момент поступления материалов на склад выписывается Приходный ордер (форма № М-4) на основании сопроводительных документов (накладная, счет-фактура). Сведения из него кладовщик заносят в Карточку учета материалов (форма № М-17).

Если при приемке материалов выявлено расхождение фактических данных с указанными в документах (количество, качество и т. д.) или сопроводительные документы отсутствуют (неотфактурованные поставки), то составляется Акт о приемке материалов (форма № М-7), материалы приходуются комиссией

по учетным ценам, при этом приходный ордер не оформляется. Сумму излишка материалов относят на увеличение задолженности поставщику или принимают на ответственное хранение, при выявлении недостачи по вине поставщика ему направляется претензия.

Если организация получает материалы на складе поставщика, то экспедитору (шоферу) нужно выписать Доверенность (по форме № М-2 или № М-2а). Поступление материалов на склад из собственного производства оформляют Требованием-накладной (форма № М-11). При поступлении материалов при демонтаже оформляется Акт по форме № М-35.

После приемки материалов все документы передаются в бухгалтерию.

Использование учетных цен

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов существуют два варианта учета поступления материальных ценностей:

- по учетным ценам;
- по фактической стоимости приобретения (заготовления).

Учетные цены – цены, которые организация условно устанавливает самостоятельно для упрощения учета затрат на производство.

Фактические цены – суммы, уплачиваемые в соответствии с договорами поставщикам (подрядчикам) за минусом возмещаемых налогов, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги.

Первый вариант используют организации, работающие с небольшой номенклатурой материалов. Все затраты, связанные с приобретением материалов, отражаются на одноименном счете 10 «Материалы».

Второй вариант используется для средних и крупных производств. Поскольку материалы на склад поступают достаточно регулярно, от разных поставщиков, по разным ценам, с разными транспортно-заготовительными расходами (ТЗР), то для упрощения учета вводят учетные цены для основных материалов. Бухгалтерский участок, на котором отражается динамика поступления материалов, отслеживает их стоимость в учетных и фактических ценах, а также рассчитывает их отклонение. Все остальные службы ведут учет по учетным ценам, а по окончании отчетного периода вносят необходимые корректировки в свои ежемесячные остатки или финансовые результаты по данным участка материалов. Механизм такого учета будет выглядеть следующим образом:

- используются счета 10, 15, 16;
- на счете 10 учет ведется по учетным ценам.

На счет 10 «Материалы» материалы будут отражаться по учетным ценам:

- Д10 К15 – оприходованы материалы по учетным ценам;
- Д20 К10 – материалы отпущены в производство по учетным ценам.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении МПЗ, относящихся к средствам в обороте.

В дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» относится покупная стоимость МПЗ, по которой в организацию поступили расчетные документы поставщиков. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами

и кредиторами» и т. п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке МПЗ в организации.

В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» относится стоимость фактически поступивших в организацию и оприходованных материально-производственных запасов.

Сумма разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути (табл. 5.6).

Таблица 5.6

Отражение работы счета 15

Дебет	Кредит
Относится покупная (фактическая) стоимость материальных ценностей, которые поступили: – от поставщиков (60) – от подотчетных лиц (71) – учредителей (75) – и т. д.	Поступает сумма оприходованных ценностей по учетным ценам
Фактическая стоимость ценностей Д15 к60, 71, 75, 76	Учетная стоимость ценностей Д10 к15

Окончание таблицы 5.6

Например:	
Фактическая стоимость – 150	Учетная стоимость – 100 Тогда: положительное отклонение Д16 К15
Например:	
Фактическая стоимость – 100 Тогда: отрицательное отклонение Д15К16	Учетная стоимость – 150

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы¹. Сумма разницы в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, списывается в дебет или кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов. Аналитический учет по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» ведется по группам МПЗ с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Активный балансовый счет 16 предназначен для обобщения информации о разницах в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы. По дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» отражается «положительное» отклонение (когда фактическая стоимость выше учетной), по кредиту – «отрицательное» отклонение (когда фактическая стоимость ниже учетной). Затем выявленное отклонение списывается проводками (табл. 5.7):

- Д20 К16 – списывается положительное отклонение;
- Д20 К16 (сторно) – списывается отрицательное отклонение.

Таблица 5.7

Учет приобретения материалов с использованием счетов 15 и 16

Д	К	Содержание операции
10	15	Оприходованы полученные материалы по учетным ценам
15	60	Оприходованы полученные материалы по фактическим ценам (без НДС)
19	60	Выделен НДС по полученным материалам
20,44	10	Материалы списаны в производство по учетным ценам
60	51	Оплачен счет поставщика
68	19	Ндс по полученным материалам принят к возмещению из бюджета
16	15	Списано отклонение стоимости материалов, если их фактическая стоимость больше учетной
15	16	Списано отклонение стоимости материалов, если их учетная стоимость больше фактической

Окончание таблицы 5.7

20,44	16	Списано положительное отклонение в стоимости материалов на конец месяца
20,44	16	Списано отрицательное отклонение в стоимости материалов на конец месяца (сторно)

5.4. Учет хранения материалов

Важный этап жизненного цикла характеризуется инвентаризацией и затратами на хранение. Затраты на хранение относятся к общепроизводственным (для производственных предприятий) или к издержкам обращения (для торговых предприятий).

Хранение ценностей на складе можно организовать двумя способами:

- 1) *сортовой* – ценности хранятся по наименованию и их сортам без учета времени поступления и стоимости приобретения;
- 2) *партионный* – хранение организовано по партиям (вместе хранятся ценности, поступившие одновременно по одному документу, в независимости от сортов и наименований).

Способы аналитического учета в бухгалтерии:

1. *Сортовой*. На каждый вид и сорт материалов открываются карточки количественно- суммового учета. В них фиксируются операции поступлений и расхода материалов в натуральном и денежном выражении. По окончании месяца подсчитывается итогом по приходу и расходы и определяется остатки материалов. По этим данным составляется оборотные ведомости, которые открываются материально ответственными лицами.

2. *Способ по номенклатурным номерам*. Осуществление группировки первичных расходов и приходных документов по номенклатурным номерам. В конце месяца подводятся итоги, по которым составляются оборотные ведомости.

3. *Оперативно-бухгалтерский (сальдовый)*. На складах материально-ответственные лица ведут количественно-сортовой учет с использованием карточек учета материалов. На 1-ое число месяца определяется остатки материалов, затем их данные в разрезе номенклатурных номеров переводятся в сальдовые ведомости. Сальдовые ведомости составляются по складам и материально ответственным лицам.

Главный регистрационный аналитический учет движения материалов – это ведомость № 10 «Движение материальных ценностей».

Аналитический учет материалов ведется в местах хранения (на складах) и в бухгалтерии. На складах учет ведут материально ответственные лица на специальных карточках, которые открывают в бухгалтерии на каждое наименование и вид материалов. В карточках материально-ответственные лица отражают операции по поступлению и расходу материалов.

В бухгалтерии аналитический учет ведут одним из способов:

1. *Количественно-суммовой учет*. Записи в карточках учета производятся на основании документов, полученных со склада.

2. *Оперативно-бухгалтерский учет*. В бухгалтерии карточки не ведутся, для учета используют проверенные карточки, заполненные на складах.

3. *Суммовой учет*. Учет ведется в разрезе мест хранения и материально ответственных лиц только в суммовом выражении.

5.5. Отпуск материалов со склада

Материалы могут быть:

- отпущены в производство;
- переданы в использование для собственных нужд;

- для использования при осуществлении капитальных вложений;
- на исправление брака;
- реализованы на сторону;
- утрачены в связи со стихийными бедствиями.

Способы оценки материалов при отпуске в производство или выбытии:

1. *По себестоимости каждой единицы.* Оцениваются МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Применяется в исключительных случаях или при небольшой номенклатуре материалов.

2. *По средней себестоимости.* Рассчитывается путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца запасов. Наиболее распространенный способ.

3. *Способ ФИФО* (по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ). Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости запасов первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. В условиях роста цен на приобретаемые материалы себестоимость приобретенной продукции минимальна, при этом оценка запасов и прибыли максимальна. А при падении цен – наоборот, запасы и прибыль минимизируются.

Отпуск материалов в производство оформляется:

- лимитно-заборной картой (форма № М-8): если установлены нормы (лимиты) расхода материалов;
- требованием-накладной (форма № М-11), если нормы не установлены;

– при продаже или ином выбытии материалов оформляют Накладную на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Грамотное применение одного из способов позволяет:

– минимизировать оценку запасов и прибыли (ФИФО – в условиях снижения), что в свою очередь уменьшает налогооблагаемые базы;

– максимально оценить запасы и финансовую устойчивость (метод ФИФО в условиях роста цен).

Отражение операций по выбытию материалов на счетах бухгалтерского учета в зависимости от канала выбытия (*табл. 5.8–5.12*):

Таблица 5.8

1. Учет отпуска материалов в производства предприятия

Д	К	Содержание операции
20,23	10	Отпущены материалы в основное или вспомогательное производство
25,26	10	Отпущены материалы на общепроизводственные и общехозяйственные нужды
10	10	Отпущены материалы на склады (кладовые) подразделений (цехов)
08-3	10	Отпущены материалы на строительство здания или сооружения

Таблица 5.9

2. Учет безвозмездной передачи материалов

Д	К	Содержание операции
91-2	10	Отражено выбытие материалов
91-2	68	Отражен НДС, начисленный в бюджет
99	91-9	Выявлен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов

Таблица 5.10

3. Учет утраты материалов в результате стихийных бедствий

Д	К	Содержание операции
91-2	10	Отражено списание материалов, утраченных в результате стихийных бедствий
91-2	68	Восстановлен НДС, ранее предъявленный к вычету, по утраченным материалам
99	91-9	Выявлен финансовый результат (убыток) от утраты материалов в результате стихийных бедствий

Таблица 5.11

4. Учет недостачи (порчи) материалов при наличии виновных лиц

Д	К	Содержание операции
94	10	Отражено списание балансовой стоимости материалов на основании акта списания, составленного комиссией
20,23 25,26	94	Отражено списание недостачи (потери от порчи) материалов в пределах утвержденных норм естественной убыли за счет расходов основного (и прочих) производств
73-2	94	Отражено списание недостачи (потери от порчи) материалов на виновных лиц сверх норм естественной убыли
91-2	68	Восстановлен НДС, ранее предъявленный к вычету, по недостачам материалов сверх норм естественной убыли
50	73-2	Отражено погашение виновным лицом задолженности по недостачам денежными средствами
70	73-2	Отражено погашение виновным лицом задолженности по недостачам за счет заработной платы

5. Учет продажи материалов

Д	К	Содержание операции
91-2	10	Отражается выбытие материалов
62	91-1	Отражается выручка за продажу материалов с НДС
91-2	68	Отражается сумма НДС на проданные материалы
51	62	Оплачены покупателем ранее отгруженные материалы

5.6. Учет резерва под снижение стоимости материальных ценностей

Если в процессе хранения МПЗ устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество или их рыночная стоимость в течение года значительно снизилась, под такие ценности предприятие имеет право создать резерв – резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Образуется он на разницу между текущей рыночной стоимостью МПЗ и их фактической себестоимостью.

Для отражения сумм данного резерва в Плане счетов выделяется специальный синтетический счет 14 с одноименным названием. Счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости. Счет пассивный, остаточный. По кредиту отражается создание резерва под снижение стоимости МПЗ, по дебету – Списание не использованной суммы в прибыль. Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву.

Примеры бухгалтерских проводок:

– Д91-2 К14 – образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей;

– Д14 К91-1 – в следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается.

Данный резерв в бухгалтерском балансе не отражается, а сами МПЗ (ради которых резерв создавался), показываются в балансе в уточненной оценке (за вычетом суммы резерва).

Счет 14 используется не только для резервов под материалы, но и под другие средства: незавершенное производство, готовую продукцию, товары для перепродажи. При составлении годового бухгалтерского баланса сумма резерва (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». Поэтому в балансе МПЗ отражаются в нетто-оценке.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву. Информация о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей подлежит раскрытию с учетом существенности в бухгалтерской отчетности организации.

ГЛАВА 6.

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

6.1. Организация учета производственных затрат

Цель функционирования любого коммерческого предприятия – получение прибыли. Известно, что прибыль определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) и затратами на ее производство и продажу. Получается, что информация о произведенных затратах предприятия является одной из важнейших в системе управленческого учета предприятия.

Для успешной работы руководителю необходимо получать корректную информацию о произведенных затратах, чтобы эффективнее организовать производство, оптимально расположить структурные подразделения. Например, доставка материалов из удаленного склада в цех обходится дешевле, чем аренда ближнего склада. Анализ затрат позволит контролировать и регулировать расходы, определить их результативность, помогает принимать оптимальное решение при назначении цены на произведенную продукцию и планировать реальный уровень прибыли. Таким образом, роль бухгалтера, умеющего правильно увидеть статьи расходов и умело составить отчет о произведенных затратах, одна из главных для выживания и процветания предприятия в жестких условиях рыночной экономики.

Основными задачами БУ издержек производства и обращения предприятий являются:

- своевременное полное и достоверное отражение фактических расходов;
- контроль за использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов.

Предприятия ведут два варианта учета затрат на производство: для целей БУ и для целей налогообложения.

В БУ себестоимость продукции определяется как сумма расходов по обычным видам деятельности, которые были понесены в отчетном периоде, то есть фактически произведенные затраты. Это позволяет определить реальную себестоимость продукции, установить их достоверный уровень, точно рассчитать прибыль и рентабельность. Правила формирования информации о расходах организации в БУ устанавливает ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденные приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

Для целей налогообложения: себестоимость является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу. Поэтому фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, нормативов и лимитов, устанавливаемых государством по отдельным лимитируемым элементам затрат. Основным документом, регламентирующим учет затрат для целей налогообложения, является глава 25 «Налог на прибыль организации» НК РФ.

Классификация затрат

Четкая классификация затрат – важнейшая предпосылка правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции. Так, учет затрат на производство может группироваться по следующим основаниям:

1. В зависимости от способов включения в себестоимость продукции (работ, услуг) затраты подразделяются на прямые и косвенные:

а) под *прямыми* затратами понимаются расходы, связанные с производством, которые можно прямо включать в себестоимость продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных

документов (сырье и материалы, топливо и электроэнергию на производственные цели, оплату труда производственных рабочих);

б) под *косвенными* затратами понимаются расходы, связанные с организацией и управлением производством в целом (затраты на отопление и освещение, смазочные материалы и т. п.).

2. По характеру участия в процессе производства затраты делятся на основные и накладные:

а) *основные* (технологические) – тесно связаны с производством и оказанием услуг. Например: затраты на оплату труда производственных рабочих, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования;

б) *накладные* расходы связаны с обслуживанием отдельных участков (цехов) или организации в целом.

3. По времени возникновения и списания на производство затраты делятся на затраты текущего периода и затраты будущих периодов:

а) затраты *текущего периода*: все затраты, понесенные в данном периоде;

б) к затратам *будущих периодов* относятся затраты, возникающие в данном планируемом и отчетном периоде, но подлежащие отнесению на себестоимость в будущих отчетных периодах.

4 По сферам осуществления затраты подразделяются на производственные и внепроизводственные:

а) в *производственные* затраты включаются все расходы, которые связаны с процессом производства продукции (работ, услуг).

б) *внепроизводственные* (коммерческие) расходы – это расходы, связанные с реализацией продукции.

5 По однородности состава затраты подразделяются на одноэлементные (простые) и комплексные:

а) к *одноэлементным* относят затраты, которые не могут быть разложены на составляющие (основной и вспомогательный материал для изготовления продукции, заработная плата основного производственного персонала);

б) к *комплексным* относят затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

6 По целесообразности использования расходы могут быть производительные и непроизводительные:

а) к *производительным* относят затраты надлежащего качества и целесообразные для данного производства;

б) к *непроизводительным* относят расходы, являющиеся следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, оплата простоев и сверхурочных работ);

7 Учет затрат по элементам – простейший однородный вид затрат, показывающий, что израсходовано предприятием, независимо от назначения затрат: материальные затраты (топливо, полуфабрикаты, запасные части, тара); расходы на оплату труда рабочего персонала; отчисления в социальные фонды от сумм заработной платы производственных рабочих; амортизация основных производственных фондов и прочие.

Такая классификация применяется при формировании себестоимости по предприятию в целом (независимо от места возникновения и направления). Она необходима для определения общей потребности производства в сырье, материалах, топливе, энергии, для определения заработной платы.

8 Учет затрат по статьям калькуляции: сюда относят те же затраты, но их классификация производится с учетом того, на какие цели они произведены. Классификация зависит от отрасли предприятия. Например, на промышленном предприятии: сырье

и материалы; возвратные отходы; покупные изделия; полуфабрикаты; услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и электроэнергия технологического характера; заработная плата работников основного производства; отчисления на социальные нужды; потери от брака; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы и прочее.

Эта классификация позволяет определить себестоимость единицы продукции, распределить затраты по ассортиментным группам, установить объем расходов по каждому виду работ, произведенным подразделениям, аппарату управления, выявить резервы снижения затрат.

6.2. Учет затрат на основное и вспомогательное производство

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. Счет активный, остаточный. Остаток стоимости основного производства в виде незавершенного на начало (на конец) отчетного периода формируется по дебету счета. В качестве дебетового оборота показываются фактические затраты предприятия, которые осуществляются в процессе производства продукции, работ или услуг. По кредиту счета отражаются: сумма фактической себестоимости готовой продукции, стоимость возвратных отходов, фактическая себестоимость окончательного брака. Счет 20 называют калькуляционным. На нем учитываются прямые затраты, которые несет предприятие в течение отчетного периода. В конце отчетного периода к прямым затратам добавляются косвенные, кото-

рые путем перераспределения добавляются в себестоимость определенного вида готового продукта и списываются на счет 20 (сначала они собираются на счетах 25 и 26). В себестоимость могут быть включены также услуги дополнительных, вспомогательных или обслуживающих производств. Они могут быть как прямыми (если точно использованы на готовый продукт), так и косвенными (*табл. 6.1*).

Таблица 6.1

**Операции по счету 20
«Основное производство»**

Д	К	Содержание операции
20	10	Материалы отпущены для изготовления продукции основного производства
20	02,05	Начислена амортизация по ОС и НМА, используемым в основном производстве
20	25,26	Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списаны на затраты основного производства
20	70	Начислена заработная плата работникам
20	69	Начислены отчисления во внебюджетные фонды
20	97	Доля расходов будущих периодов соответствующая текущему периоду списана на себестоимость продукции, работ, услуг
20	43	Готовая продукция передана на нужды основного производства или возвращена готовая продукция со склада в основное производство на переработку
20	23,29	В состав затрат основного производства включены затраты вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств
20	60	Приняты к оплате счета поставщиков за оказанные услуги
43	20	Отражен выпуск продукции, работ или услуг по фактической себестоимости

10	20	Списаны из производства и оприходованы на складе неиспользованные в процессе производства материалы
90	20	Списана фактическая себестоимость выполненных и сданных заказчиком услуг
91	20	Отражена недостача, выявленная в процессе инвентаризации
91	20	Списаны потери основного производства в связи с чрезвычайными обстоятельствами
91	20	Списаны затраты по аннулированным производственным заказам, затраты на производство, не давшее результатов
08	20	Списана фактическая себестоимость продукции, работ или услуг, отпущенных собственному капитальному строительству
94	20	Отражена недостача основного производства

Аналитический учет по счету 20 ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20–39, то аналитический учет по счету 20 осуществляется также по подразделениям организации.

Учет вспомогательных производств

Вспомогательные производства – это производства, выпускающие на предприятии продукцию по дополнительным видам деятельности предприятия. Для учета вспомогательного производства предназначен одноименный счет 23. Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. Этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных материалов, деталей, конструкций;
- возведение временных нетитульных сооружений и т. д.

Учет затрат и калькуляция продукции производится аналогично счету 20. Используются те же статьи калькуляции и такое же распределение косвенных затрат. Если услуги и работы вспомогательного производства используются внутри предприятия, то их стоимость списывается на счет 20. Если продукция, работы или услуги реализуются на сторону, то списание производится на счета реализации (счет 91).

По дебету счета отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- 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 на счет «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются на счет «Вспомогательные производства» со счета 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 «Вспомогательные

производства» (без предварительного накапливания на счете 25 «Общепроизводственные расходы»).

По кредиту счета «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Аналитический учет по счету «Вспомогательные производства» ведется по видам производств и видам выпускаемой продукции.

Полуфабрикаты собственного производства

Полуфабрикаты – это изделия технологически законченные, но не готовые к потреблению, то есть требующие дополнительной обработки.

Учет полуфабрикатов может вестись двумя способами:

1. Используется производственными предприятиями при условии, что готовая продукция изготавливается в несколько этапов. По окончании каждого этапа полученные изделия приходятся на склад в виде полуфабрикатов по общей стоимости затрат. Следующий этап – это передача полуфабрикатов со склада в следующий процесс производства, при этом к себестоимости полуфабрикатов добавляются затраты следующего этапа. В этом варианте расчет себестоимости не производится, а затраты только списываются (исключение составляет факт реализации полуфабрикатов на сторону).

2. Используется на предприятиях, которые самостоятельно изготавливают полуфабрикаты для собственного основного производства.

Бухгалтерский учет полуфабрикатов осуществляется на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства» (табл. 6.2):

Таблица 6.2

Д	К	Содержание операции
21	20	Полуфабрикаты оприходованы на склад
21	25	Часть общепроизводственных расходов включена в состав затрат на изготовление полуфабрикатов
20	21	Отпущены полуфабрикаты со склада для дальнейшей переработки
90	21	Отпуск полуфабрикатов на сторону

Аналитический учет ведется по местам хранения полуфабрикатов, а также по отдельным наименованиям, видам, сортам, размерам.

6.3. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов

Счета 25 и 26 используются на предприятии, где себестоимость готовой продукции рассчитывается на несколько видов. Стоимость затрат на счетах 25 и 26 собирается по месту возникновения данных расходов.

Общепроизводственные расходы (счет 25) – это расходы по обслуживанию цехов основного производства, а также вспомогательного производства. В состав общепроизводственных затрат включают: затраты на содержание, организацию и управление цехами и различными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств, которые относятся к нескольким видам производимой продукции.

На этом счете могут быть отражены расходы:

- заработная плата рабочих, занимающихся поддержанием ОС в рабочем состоянии;
- износ ОС общепроизводственного назначения;
- затраты на ремонт ОС производственного назначения;

- расходы по содержанию и эксплуатации машин и механизмов (зарплата, стоимость смазочных и обтирочных материалов);
- расходы хозяйственного назначения (отопление, электроэнергия);
- расходы по страхованию имущества;
- потери от простоев, порчи ценностей, возникшие непосредственно в цехах и прочие.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» – активный, собирательно-распределительный. По дебету счета отражается сумма фактических общепроизводственных расходов за отчетный период, по кредиту – списание части расходов на исправление брака, а оставшейся части в себестоимость продукции. По окончании отчетного периода счет закрывается.

Типовые операции по счету 25 «Общепроизводственные расходы» (табл. 6.3):

Таблица 6.3

Д	К	Содержание операции
25	10	Списаны материалы на содержание ОС основного и вспомогательного производства, а также на ремонтные работы
25	70	Начислена заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства
25	69	Начислены отчисления во внебюджетные фонды
25	02,05	Начислена амортизация ОС и НМА общепроизводственного назначения
25	94	Списана на общепроизводственные расходы недостача в пределах норм естественной убыли
25	96	Создан резерв на ремонт ОС, участвующих в общепроизводственных работах
20	25	Общепроизводственные расходы включены в состав затрат основного производства

Общехозяйственные расходы (счет 26) (табл. 6.4):

– расходы административно-управленческого персонала (заработная плата инженерно-технических рабочих, управленческого персонала, технического персонала, почтово-телеграфные нужды, оплата информационных и консультационных услуг, аудиторских услуг);

- отчисления во внебюджетные фонды;
- ремонт ОС непроизводственного характера;
- командировочные расходы;
- расходы на канцелярские нужды;
- расходы на почтово-телеграфные нужды;
- оплата информационных и консультационных услуг, аудиторских услуг и прочие.

Счет 26 работает аналогично счету 25: по дебету отражается фактическая сумма общехозяйственных расходов отчетного периода; по кредиту – происходит списание этих сумм в себестоимость продукции.

Таблица 6.4

**Типовые операции по счету 26
«Общехозяйственные расходы»:**

Д	К	Содержание операции
26	10	Списаны материалы, израсходованные на канцелярские нужды
26	70	Начислена заработная плата управленческому персоналу
26	69	Начислены отчисления во внебюджетные фонды
26	02,05	Начислена амортизация ОС и НМА непроизводственного назначения
20	26	По окончании отчетного периода общехозяйственные расходы включены в состав затрат основного производства
90	26	По окончании отчетного периода общехозяйственные расходы включены в себестоимость продаж

Аналитический учет – по подразделениям и статьям расходов. По окончании отчетного периода счет закрывается. Общехозяйственные расходы включаются в состав затрат основного производства. В конце периода счета 25 и 26 распределяются согласно процентов на виды готовой продукции основного производства.

Для правильного включения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в себестоимость продукции необходимо:

- установить, между какими объектами (видами продукции работ, услуг) должны быть распределены накладные расходы;
- определить состав и сумму расходов, подлежащих распределению;
- выбрать базу распределения расходов.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от избранного организацией способа формирования себестоимости продукции (работ, услуг) – по полной производственной себестоимости или по сокращенной себестоимости. Избранный организацией порядок списания указанных расходов оказывает влияние на состав и величину показателей затрат, отраженных в бухгалтерской отчетности.

Если учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы после их распределения между определенными видами продукции (работ, услуг) списываются в дебет счетов учета производственных затрат (20,23,29). Общехозяйственные расходы могут включаться в состав затрат на содержание вспомогательных и обслуживающих производств (хозяйств) только в том случае, если вспомогательные и обслуживающие производства (хозяйства) продают изготовленную ими продукцию (работы, услуги) сторонним организациям. Переходящего остатка общепроизводственных и общехозяйственных расходов обычно не должно быть: счета 25, 26 закрываются ежемесячно.

6.4. Учет брака в производстве

Счет 28 «Брак в производстве» предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве¹. Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и могут быть использованы лишь после исправления.

Классификация брака:

1. Исправимый и неисправимый (в зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке):

а) *исправимым браком* считаются изделия (полуфабрикаты, детали), которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно;

б) *окончательным браком* считаются изделия (полуфабрикаты, детали), которые не могут быть использованы по прямому назначению даже при дополнительных в него вложениях.

2. Внутренний и внешний (по месту обнаружения):

а) *внутренний брак* – тот, который выявлен на территории предприятия до его передачи покупателю;

б) *внешний брак* – тот, который выявлен у покупателя (в процессе сборки, монтажа, эксплуатации готового продукта).

3. Видимый и невидимый (по зрительному обнаружению):

а) *видимый брак* – брак можно определить на глаз;

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

б) *невидимый брак* – нужны специальные испытания, чтобы его выявить.

В бухгалтерском учете брак учитывается только по первой градации (исправимый и неисправимый), остальные нужны для определения расходов на исправление брака. Выявленный брак отражается в первичных документах по учету выработки (фиксируется количество годных деталей и количество забракованных). На каждый случай окончательного брака составляется акт о браке. В нем указывают: наименование забракованного изделия, причина и виновник его возникновения, стоимость забракованного изделия по цене возможного использования, фактических расходов, связанных с браком и сумма, подлежащая взысканию с виновника брака.

Акт составляется контролером (мастером или бригадиром), подписывается начальником цеха и производителем работ. Работники, виновные в производстве брака, должны быть ознакомлены с актом на брак. На предприятии составляется типовой перечень причин брака и его виновников.

Сдача на склад забракованной продукции оформляется требованием – накладной (форма № М-11). Для определения фактических затрат на исправление забракованного изделия, бухгалтерия составляет специальную ведомость – калькуляцию. В ней указывается: цех, где обнаружен брак, изделие, по которому допущен брак, расход материалов, заработной платы с начислениями общепроизводственных расходов, стоимость брака по цене возможного использования, удержания с виновников брака и сумма чистых потерь от брака. По данным ведомости о браке и документах, о расходах на исправление брака производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

Счет 28 «Брак в производстве» (*табл. 6.5*) является активным, по дебету формируются фактические затраты по забракованной

продукции, по кредиту – списываются затраты по забракованной продукции на виновников или себестоимость годной продукции.

Таблица 6.5

Типовые операции по счету 28 «Брак в производстве»:

Д	К	Содержание операции
28	20,32	Отражен брак вспомогательного и основного производства
28	10	На исправление брака отпущены материалы
28	70,69	Начислена заработная плата рабочим, занимающимся исправлением брака и отчислений во внебюджетные фонды
28	60	Приняты к оплате счета поставщиков за оказание услуги по исправлению брака
20	28	Часть затрат окончательно забракованной продукции списано на себестоимость готовой продукции
10	28	Оприходованы отходы от окончательного брака
73	28	Списана сумма затрат, отнесенных на виновное лицо
76	28	Списана сумма затрат на стороннюю организацию
91	28	Списана сумма затрат, отнесенная к убыткам

По кредиту счета «Брак в производстве» отражаются:

- суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования);
- суммы, подлежащие удержанию с виновников брака;
- суммы, подлежащие взысканию с поставщиком за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т. п.;
- суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет по счету «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям организаций видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

6.5. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств

Если предприятие имеет на своем балансе производство или хозяйство, которое не связано с основной деятельностью предприятия, но их затраты обеспечивают основное производство, то все затраты по этим производствам и хозяйствам учитываются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Например: подсобное хозяйство, дома отдыха, санатории, туристические базы, детские сады, ясли, гостиницы, бани, сауны. Эти средства должны иметь какие-то затраты, которые отражаются в их балансе, но самостоятельный расчетный счет они не имеют. Возмещение затрат по этим производствам и хозяйствам могут иметь два направления:

- за счет средств предприятия (его прибыли): Д84 К29;
- за счет физических лиц: Д91 К29.

Все затраты на этом счете собираются и классифицируются аналогично затратам основного производства (все косвенные – тоже аналогично). Реализация продуктов этих производств может производиться и на сторону с использованием счета 91. Возмещение расходов может быть полное или частичное (и в том и в другом случае величина затрат определяется в полном объеме). Все затраты счета собираются и классифицируются аналогично затратам основного производства. Аналитический учет ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству, а также по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств. Счет 29 работает аналогично счету 20. Все затраты на этом счете собираются и классифицируются аналогично затратам основного производства.

6.6. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов – это затраты, относящиеся к последующим отчетным периодам, фактическое перечисление денежных средств по которым произведено в отчетном периоде. К таким расходам относятся:

- выплаченная авансом арендная плата;
- расходы по подписке на периодические издания служебного пользования;
- расходы на оплату телефонной или радиосвязи и связи почтовой;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств;
- расходы на подготовку и освоение нового производства;
- на рекламу;
- на переподготовку и подготовку кадров;
- на приобретение лицензий;
- прочее.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам¹. В соответствии с пунктом 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ № 119^н стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам (подготовительные работы в сезонных производ-

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., №94 н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

ствах, горно-подготовительные работы, освоение новых предприятий, производств цехов и агрегатов (пусковые расходы), на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологий, рекультивации земель), зачисляется на счет учета расходов будущих периодов.

В соответствии с пунктом 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов.

Расходы списываются в течение периода, к которому они относятся, в порядке, который устанавливает организация на основании составленных расчетов для каждого конкретного случая выявления забракованных изделий. В этом расчете отражаются следующие показатели: распределяемая сумма; корреспондирующий счет (на который будет производиться списание расходов); календарный период, на который относятся расходы будущих периодов; суммы списания по отдельным месяцам календарного периода, на который эти расходы приходятся.

При наступлении отчетного периода, в котором указанные затраты в соответствующей доле признаются в качестве расходов данного отчетного периода, производится их списание с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат. Если расходы, включаемые в себестоимость, достаточно существенные, то единовременное отнесение их полной суммы на затраты чревато завышением издержек производства, что влечет за собой получение отрицательного финансового результата.

По дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» отражаются остатки сумм произведенных расходов на начало и на конец отчетного периода, а также дебетовый оборот (фактические расходы, произведенные в отчетном периоде, но относимые к

будущим). По кредиту счета происходит списание сумм расходов, относящихся к отчетному периоду.

Таблица 6.6

**Типовые операции по счету 97
«Расходы будущих периодов»:**

Д	К	Содержание операции
97	02	Начислена амортизация ОС, участвующих в работах по освоению новых видов продукции
97	70,6 9	Начислена заработная плата и отчисления во внебюджетные фонды работников, связанных с освоением производств
97	10	Отпущены материалы для выполнения работ будущих периодов
97	60,7 6	Отражена задолженность других организаций за работы или услуги будущих периодов
20,23 25,26	97	При наступлении отчетного периода списывается часть расходов будущих периодов

Аналитический учет по счету 97 ведется по видам расходов будущих периодов.

ГЛАВА 7. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

7.1. Организация учета готовой продукции

Выпуск продукции – основной источник дохода у организации. Процесс продажи готовой продукции завершает кругооборот хозяйственных средств и формирует финансовый результат от продажи готовой продукции.

Готовая продукция (ГП) – это часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, которая является конечным результатом производственного процесса и полностью закончена обработкой. Ее технические и качественные характеристики соответствуют условиям договора. Часть ГП может потребляться внутри самой организации. К продуктам труда наряду с готовой продукцией относятся работы и услуги.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и предназначены для удовлетворения потребностей организации и ФЛ (ремонт, строительство, монтаж).

Услуги не имеют материального воплощения, реализуются и потребляются в процессе осуществления деятельности, результатом которой они являются (транспортные услуги, информационно-консультационные, гостиничные).

В состав готовой продукции включают:

- транспортные услуги;
- консультационные услуги;
- услуги торговли и общественного питания;
- работы и услуги производственного характера;
- изделия и полуфабрикаты собственного изготовления;
- работы и услуги производственного характера;

- работы и услуги социального назначения;
- строительно-монтажные работы;
- проектно-изыскательские или научно-исследовательские работы;
- выработка, очистка и отпуск воды, пара, электроэнергии и сжатого воздуха;
- информационно-консультационные услуги;
- жилищно-коммунальные и гостиничные услуги;
- прочие работы и услуги.

Незавершенное производство – продукты и изделия, не прошедшие всех фаз обработки и не принятые службой технического контроля.

Товарная продукция – включает в себя ГП и стоимость законченных производством и принятых службой технического контроля частей изделий (деталей).

Проданная продукция – ГП организации, право собственности на которую передано покупателю на возмездной основе.

Момент продажи готовой продукции – это передача права собственности на продукцию к покупателям. Общепринятым моментом реализации считается отгрузка продукции и предъявление покупателю расчетных документов.

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) – сумма, полученная организацией от покупателей ГП (работ или услуг), или сумма, начисленная к получению, согласно предъявляемым покупателям расчетным документам.

Отгруженная продукция – это ГП, отгруженная со склада и направленная покупателю, право собственности на которую еще не передано согласно условиям договора поставки. Учитывается в составе оборотных активов организации-продавца до тех пор, пока не наступит момент ее продажи.

Коммерческие расходы – расходы, связанные со сбытом ГП. К ним относят затраты на упаковку, погрузку, транспортировку, рекламу и т. д.

Задачи учета ГП (работ, услуг):

- учет выпуска ГП из производства и объемов выполненных работ и услуг;
- контроль объема и сохранности запасов продукции на складе;
- контроль выполнения плана договоров поставки по срокам, общему объему и ассортименту;
- своевременное и правильное оформление отгрузки ГП;
- контроль расчетов с покупателями и заказчиками (дебиторской и кредиторской задолженности);
- своевременный и точный расчет фактической себестоимости реализованной продукции (работ или услуг), выручки от реализации и прибыли от реализации ГП (работ, услуг).

Учет ГП осуществляется в количественных и стоимостных показателях:

1. Количественные показатели:

а) *натуральные* – используются для количественного учета готовой продукции. Такие показатели характеризуют физические свойства изготовленной продукции: объем, вес, площадь, линейные единицы, поштучно;

б) *условно-натуральные* – используются для получения обобщенных данных по учету однородной продукции. Количество продукции пересчитывается в условный вес, сорт, типоразмер с помощью определенных коэффициентов (консервы в условных банках и т. п.).

2. Стоимостные показатели.

Продукция может оцениваться в учетных ценах:

- а) по фактической производственной себестоимости;
- б) по нормативно-плановой себестоимости;
- в) по договорным ценам.

Оценка ГП ведется:

- по фактической производственной себестоимости, включающей все затраты, связанные с производством продукции;
- по плановой производственной себестоимости, включающей все плановые затраты, связанные с производством продукции;
- по нормативной производственной себестоимости, включающей все нормируемые затраты, связанные с производством продукции (с определением отклонений нормативных затрат от фактических затрат);
- по свободным рыночным ценам, увеличенным на сумму НДС (при выполнении единичных заказов);
- по свободным розничным ценам при реализации продукции через розничную сеть;
- по неполной производственной себестоимости (по прямым статьям затрат, без учета общехозяйственных расходов);
- по учетным ценам – цена реализации;
- по оптовым ценам реализации продукции.

Исчисление себестоимости ГП – это главная задача бухгалтерского управленческого учета.

В бухгалтерском балансе запасы готовой продукции отражаются:

- по нормативной плановой себестоимости;
- по фактической производственной себестоимости;
- по сокращенной себестоимости.

ГП поступает на склад под отчет материально-ответственного лица. Со склада ГП поступает на продажу. Объем выпуска продукции обычно не совпадает с объемом проданной продукции, то есть имеются остатки на начало месяца и на конец месяца.

Учетными показателями движения ГП являются:

- остаток ГП на начало месяца;
- объем продукции, выпущенной из производства в отчетном месяце;
- объем продукции, возвращенной покупателями;
- объем продукции, реализованной (отгруженной) в отчетном месяце;
- остаток готовой продукции на конец месяца.

Методы оценки производственной себестоимости реализованной продукции:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) метод ФИФО.

7.2. Учет поступления готовой продукции

Вариант 1 – Учет по фактической себестоимости

Применение фактической производственной себестоимости в качестве учетной цены крайне ограничено, так как рассчитать фактическую себестоимость продукции можно только по окончании отчетного периода (месяца), когда определены все затраты, как прямые, так и косвенные. Но ГП может быть принята к учету до того, как будет сформирована производственная себестоимость, поэтому учет ГП осуществляют по учетным ценам, которые сохраняются постоянными в течение длительного периода времени.

При этом используется счет 43 «Готовая продукция». Счет активный, остаточный. Остаток готовой продукции на складе по фактической себестоимости на начало (на конец) отчетного периода отражается по дебету счета. Дебетовый оборот по счету показывает оприходование ГП, изготовленной в основном производстве, на склад. Кредитовый оборот показывает списание фактической производственной себестоимости проданной ГП.

Вариант 2 – Учет по нормативной плановой себестоимости

При этом используются два счета:

- на счет 43 «Готовая продукция» учитывается продукция по нормативной-плановой себестоимости;
- на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» учитывается продукция в двух вариантах оценки: по нормативной плановой и по фактической (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Структура счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»¹

Дебет	Кредит
Выпуск ГП, изготовленной в основном производстве по фактической производственной себестоимости (Д40 К20)	Выпуск ГП, изготовленной в основном производстве по нормативной плановой себестоимости (Д43 К40)
	Определяются суммы стоимостных отклонений выпущенной продукции: <ul style="list-style-type: none"> – списан перерасход: Д90 К40 – списана экономия: Д90 К40 <p style="text-align: center;">СТОРНО</p>

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

В течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад ГП оценивается по нормативной плановой себестоимости и отражается по кредиту счета 40 в корреспонденции со счетом 43. Реализованная ГП отражается по нормативной плановой себестоимости по дебету счета 90 и кредиту счета 43. По окончании месяца на счете 40 формируется информация о выпущенной из производства ГП (сданных работах, оказанных услугах) в двух оценках:

- по дебету: в оценке по фактической производственной себестоимости;
- по кредиту: в оценке по нормативной плановой себестоимости.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической себестоимости от нормативной плановой. Таким образом, вся сумма отклонения, относящаяся как к реализованной продукции, так и к ГП на складе, будет списана на финансовый результат. Счет 40 на конец месяца сальдо не имеет, а по счету 43 остаток продукции на складе будет в оценке по нормативной себестоимости. Списывать отклонения фактической себестоимости от нормативной с субсчета «Отклонения фактической себестоимости ГП от учетной стоимости» нужно пропорционально реализованной ГП в нормативной оценке.

Алгоритм расчета величины отклонений на единицу проданной (реализованной) продукции изложен в Инструкции к счету 43 «Готовая продукция»: при списании ГП со счета 43 относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток ГП на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Сумма отклонений, приходящихся на проданную продукцию, учитывается при определении фактической себестоимости реализованной продукции. Отклонения, относящиеся к остаткам ГП на складе, продолжают числиться на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» счета 43. Остаток по счету 43 в итоге показывает фактическую себестоимость ГП на складе.

Аналитический учет ГП ведется по:

- видам;
- наименованиям;
- заказам;
- складам;
- способам реализации;
- местам хранения.

Для аналитического учета используют:

- накладные на отпуск продукции со склада;
- квитанции;
- акты приемки-сдачи выполненных работ;
- путевые листы;
- складские ведомости;
- карточки количественно-сортового учета;
- оборотные ведомости.

7.3. Учет продаж готовой продукции

Продажа продукции (работ, услуг) осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Основным нормативным актом, регулирующим взаимоотношения сторон, связанных с договором купли-продажи является глава 30 ГК РФ. В соответствии со статьей 39 НК РФ реализацией признается передача на

возмездной основе права собственности на товары (работы, услуги). Моментом отгрузки считается дата документа, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией, или дата сдачи продукции заказчику в месте ее изготовления. При отгрузке ГП поставщиком оформляется и предъявляется к оплате покупателю расчетный документ. При этом суммы, подлежащие оплате покупателем, состоят из:

- стоимости отгруженной продукции по договорным (продажным) ценам (кредит сета 90 «Продажи», субсчет «Выручка»);
- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»);
- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без НДС), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены ГП: выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета 90 «Продажи», субсчет «себестоимость продаж»); выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без НДС) или фактическими лицами (кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
- НДС, акцизов и других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством.

Продажа осуществляется в соответствии с заключенными договорами:

- по договору поставки;
- по договору купли-продажи;
- по договору мены;
- путем свободной продажи через розничную торговлю.

Все эти договоры могут заключаться:

- 1) с организациями потребителями;
- 2) с торговыми организациями;
- 3) с посредническими организациями.

Договор поставки – это договор, в соответствии с которым поставщик обязуется в обусловленные сроки, не совпадающие с моментом подписания договора, передать товар в собственность покупателю, а последний обязуется уплатить за него определенную денежную сумму.

Договор поставки содержит следующие реквизиты:

- 1) предмет договора;
- 2) реквизиты сторон (покупателя и поставщика);
- 3) наименование, количество, ассортимент, комплектность, условия качества товара, требования к таре и упаковке;
- 4) цена товара и общая сумма контракта;
- 5) вид и сроки поставки товара;
- 6) место передачи товара;
- 7) условия оплаты и формы расчета;
- 8) момент перехода в права владения, пользования и распоряжения продукцией;
- 9) риска ее случайной гибели во время перемещения от поставщика к покупателю;
- 10) непреодолимые обстоятельства (форс-мажор);
- 11) гарантия исполнения договорных обязательств, порядок возмещения убытков, арбитраж, страхование и другие.

Договор купли-продажи – это торговый документ, который содержит условия, на которых продавец передает покупателю товар за определенную плату. Реквизиты аналогичны.

Условия оплаты передаваемых товаров:

- предварительная оплата;

- оплата в определенный срок после отгрузки, но до фактического получения товара;
- оплата в определенный срок после приемки товара покупателем;
- оплата на условиях коммерческого кредита (отсрочка платежа).

Договор мены. В соответствии с этим договором, каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. В этом договоре указывается:

- виды;
- количество;
- согласование цены обмениваемых товаров;
- форма и последовательность поставок.

Активно-пассивный балансовый счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. Включает субсчета, предназначенные для обособленного отражения выручки, себестоимости продаж, НДС и акцизов, а также «результатирующий» субсчет «Прибыль (убыток) от продаж». По кредиту счета отражается выручка от продажи продукции, работ, услуг.

По дебету счета:

- фактическая производственная или нормативно-плановая себестоимость проданных товаров, работ, услуг;
- отклонение фактической себестоимости от плановой;
- общехозяйственные расходы;
- коммерческие расходы;
- НДС по проданной ГП;

На счете 90 (табл. 7.2) исчисляется финансовый результат от продажи ГП (работ, услуг). Определение финансового результата происходит закрытием данного счета (обнулением конечного сальдо).

Таблица 7.2

Типовые операции по счету 90 «Продажи»:

Д	К	Содержание операции
90-2	43,4120	Списана себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг
90-2	44	Отражены коммерческие расходы
90-3	68	Начислен НДС в бюджет
90-4	68	Начислен акциз со стоимости отгруженной продукции
90-9	99	Произведено ежемесячное списание суммы, выявленной за отчетный период прибыли
62	90-1	Отражена выручка от продажи гп (работ, услуг)
50	90-1	Отражена выручка в организациях розничной торговли по продажной стоимости проданных товаров
99	90-9	Произведено ежемесячное списание суммы выявленного за отчетный период убытка

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Расчеты за поставляемые товары, согласно статье 516 ГК РФ, производятся покупателем с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (платежным поручением, чеком, на основании выставленного поставщиком платежного требования, по аккредитиву). Если соглашением сторон порядок и форма расчетов не определены, то

расчеты осуществляются платежными поручениями. В договоре поставки могут быть предусмотрены следующие условия оплаты:

- предварительная оплата, (полностью или частично) непосредственно до передачи (отгрузки) ГП продавцом,
- последующая оплата, после передачи ГП покупателю с определением срока оплаты.

В РФ используются два основных способа продажи продукции:

1) «кассовый метод» – используя который, предприятие сначала получает деньги от покупателя, а затем отгружает свою продукцию (выполняет работы, оказывает услуги);

2) «метод начисления» – используя который, предприятие сначала отгружает продукцию, затем сдает в банк товаросопроводительные документы вместе с платежным требованием на востребование платежа.

Документы по учету продажи

Основанием для отгрузки ГП покупателю служат приказы-накладные, содержащие в себе два документа: приказ складу и накладная на отпуск. Накладная выписывается на складе ГП в 4-х экземплярах, которые передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск ГП и подписи их главным бухгалтером. Подписанные накладные передаются в отдел сбыта, где один экземпляр накладной остается у кладовщика (материально-ответственного лица) как оправдательный документ на отпуск ГП, второй служит для выписки платежного требования для расчетов с покупателем через банк и счета-фактуры. В счете-фактуре указывается ассортимент, количество, продажная цена, стоимость тары, железнодорожный тариф, оплачиваемый покупателем. Оставшиеся два экземпляра переда-

ются покупателю ГП. При вывозе ГП через проходную третий экземпляр остается в службе охраны, а четвертый передается покупателю в качестве сопроводительного документа на ГП. Служба охраны регистрирует накладные в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерию по описи, где делаются отметки о вывозе продукции в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) ГП. Бухгалтерия совместно с отделом сбыта и службой охраны осуществляет сверку данных об отпущенной со склада ГП с данными об их фактическом вывозе, сопоставляя данные журнала регистрации накладных на отпуск ГП с накладными.

Нередко производственные организации отпуск готовой продукции со склада оформляют с применением товарной накладной (по форме № Торг-12). Накладная составляется в двух экземплярах: первый остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания, а второй передается в организацию, получающую ценности и является основанием для принятия ценностей на учет.

7.4. Учет коммерческих расходов

Затраты предприятия, связанные с отгрузкой и реализацией продукции и учитываемые в составе полной себестоимости продукции, носят название коммерческих расходов.

В их состав входит:

- затраты на упаковку, хранение, транспортировку продукции до пункта, обусловленного договором;
- затраты на содержание помещений для хранения продукции в местах ее реализации;
- оплата труда продавцов;
- погрузка ГП в транспортные средства;

- комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим организациям;
- оплата услуг банков по осуществлению торговых операций;
- рекламные расходы;
- стоимость образцов товаров, переданных покупателям или посреднической организации бесплатно и не подлежащих возврату;
- на представительские расходы;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря.

Счет 44 «Расходы на продажу» активный, остаточный. Дебетовое сальдо счета показывает сумму расходов, относящихся к остатку готовой продукции (товаров), не реализованных на конец месяца¹. Дебетовый оборот собирает все затраты на коммерческие расходы (материалы, использованные для упаковки готовой продукции, переданной на склад, заработная плата работникам, занятым сбытом продукции, отчисления на социальное страхование, амортизация по объектам основных средств, используемых в коммерческих целях и прочее). Кредитовый оборот показывает списание расходов на упаковку и транспортировку, относящихся к отгруженной продукции, списание расходов, связанных с продажей ГП (работ, услуг).

Порядок списания расходов на упаковку в составе расходов на продажу на себестоимость проданной ГП (дебет счета 90) определяется учетной политикой организации. Такие расходы могут относиться на себестоимость ежемесячно в полном объеме

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

или же распределяться между реализованной продукцией и остатками продукции на складе. Основой для распределения могут служить вес, объем, количество, производственная или нормативная себестоимость и другие показатели.

Продажа ГП со склада организации-отправителя осуществляется на основании договора поставки, в котором предусматриваются сроки и порядок поставки (условия отгрузки доставки и т. п.). В зависимости от того за чей счет в договоре предусмотрена компенсация расходов по транспортировке грузов, будет зависеть порядок отражения этих расходов в БУ.

В том случае, когда все расходы по отгрузке и транспортировке продукции до станции назначения несет организация-поставщик, в договоре стоимость доставки может быть отражена двумя способами:

- включена в цену товара и тогда стоимость доставки учитывается в составе выручки от продажи;
- учтена сверх цены товара, в этом случае стоимость доставки учитывается как транспортные услуги.

Если транспортные услуги осуществлены силами сторонних организаций, будут сделаны записи:

Д44 К76 – на договорную стоимость услуги.

Д19 К76 – на сумму причитающегося НДС на объем оказанных услуг.

Если транспортные услуги выполняются собственными силами, в бухгалтерском учете они будут отражены: Д44 К23 – продукция доставлена транспортным подразделением организации.

Коммерческие расходы, собранные на счете 44 «Расходы на продажу», ежемесячно относятся на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг). Списание коммерческих расходов отражается: Д90 К44. Данные расходы распределяются на полный

объем соответствующей продукции, то есть включаются в полную себестоимость, как проданной ГП, так и остатка ее на складе.

Распределение расходов на упаковку и транспортировку

По каждому виду продукции расходы на упаковку и транспортировку равномерно распределяются между реализованной продукцией и остатком ГП на конец месяца. Расчет производится с использованием среднего процента коммерческих расходов. Расходы на упаковку и транспортировку в части относящейся к реализованной продукции, списываются в отчетном месяце на себестоимость реализации. А в части, относящейся к остатку готовой продукции на конец месяца, остаются на балансе организации и будут списаны на реализацию в последующем отчетном периоде (*табл. 7.3*).

Таблица 7.3

Типовые операции по счету 44 «Расходы на продажу»:

Д	К	Содержание операции
44	02,05	Начислена амортизация по ОС и НМА, используемых при продаже продукции, товаров, работ, услуг
44	10	Списаны материалы по фактической себестоимости на расходы по продаже товаров и продукции
44	23	В состав коммерческих расходов включена стоимость услуг вспомогательного производства
44	70,69	Начислена заработная плата работникам, связанным с деятельностью по продаже продукции, товаров, работ, услуг

Окончание таблицы 7.3

44	71	Затраты подотчетных лиц включены в состав расходов на продажу
44	60	Стоимость выполненных подрядчиками работ или услуг отнесена на расходы на продажу
10	44	Возвращены материалы, оставшиеся после операции не производственного характера
90-2	44	Списание расходов на продажу в части, относящейся к проданной продукции
94	44	Отражена недостача материальных ценностей, связанная с реализацией продукции, товаров, работ, услуг

Списание других коммерческих расходов на продажу: они ежемесячно относятся на себестоимость реализации продукции.

7.5. Учет отгруженных ценностей

Отгруженные ценности – это готовая продукция, товары для продажи, материалы в случаях, если:

- договором поставки на данную партию ценностей обусловлен отличный от общепринятого момент перехода от организации к покупателю права владения;
- ценности передаются другим организациям для реализации на комиссионных началах (отгруженные ценности продолжают числиться на балансе организации-продавца до наступления момента их реализации).

Счет 45 «Товары отгруженные» применяется в следующих случаях:

1. Для учета товаров, отгруженных комитентом по договору комиссии. Право собственности переходит к покупателю от комитента согласно сообщению комиссионера об отгрузке покупателю. До этого момента товары у комитента учитываются как собствен-

ные на счете 45. Остаток по счету 45 у комитента отражает стоимость переданных комиссионеру, но еще не проданных товаров. Товары, переданные на комиссию, остаются в собственности комитента до момента их фактической реализации покупателю.

2. Для учета товаров, отгруженных по договору мены, до его исполнению (до поступления встречного товара). Договор мены считается исполненным после выполнения обеими сторонами своих обязательств по поставке товара. Товар, отгруженный по договору мены, до перехода права собственности учитывается на счете 45.

3. Для учета товаров, отгруженных согласно договорам купли-продажи с особым порядком перехода права собственности, то есть если договором предусмотрен факт передачи права собственности по оплате, а не по отгрузке, то товары отгруженные, но не оплаченные являются собственником поставщика и учитываются на счете 45 до тех пор, пока покупатель не оплатит этот товар¹.

Счет 45 «Товары отгруженные» является активным, остаточным. Остатки на начало и конец отчетного периода представляют собой ГП, отгруженную без перехода прав собственности и отражаются по дебету счета. По кредиту происходит списание стоимости проданной продукции. Если выручка от продажи готовой продукции, отгруженной покупателю, определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), предприятие использует счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Корреспонденция счетов по счету 45 «Товары отгруженные» (табл. 7.4):

Таблица 7.4

Д	К	Содержание операции
45	43	Отражена отгрузка продукции покупателю
51	62	Получена оплата от покупателя
62	90-1	Признана выручка от продажи продукции
90-2	45	Списана себестоимость проданной продукции, ранее числившейся как товары отгруженный
90-3	68	Отражена сумма НДС к уплате в бюджет
90-9	99	Отражена прибыль от проданной ГП

7.6. Учет затрат в незавершенном производстве

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» – использование производится предприятиями, которые производят готовую продукцию на протяжении длительного времени, при этом существуют этапы изготовления данного продукта, которые должны быть отражены в отчетности в виде сумм части завершенных работ.

Это обычно предприятия единичного производства, либо предприятия-подрядчики. Каждый этап должен иметь сметный расчет, на основании которого должно производиться списание сумм завершенного этапа со счетов основного производства на счет 46. Учет этих затрат ведется до окончания работ. По окончании вся стоимость работ списывается с этого счета на счета реализации.

Счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» является активным, остаток на начало и конец отчетного периода представляет собой стоимость незавершенных работ. В качестве дебетового оборота – формирование затрат по этапам работ, кредитового – списание работ по их завершению:

- Д46 К20 – закончен первый (очередной) этап строительства;
- Д90-2 К46 – списаны затраты по окончании работ.

7.7. Учет товаров

Товары – часть МПЗ организации, приобретенных от других лиц и предназначенных для продажи без дополнительной обработки.

Торговые организации не производят новой стоимости, поэтому в бухгалтерском учете товаров не требуется калькуляции их себестоимости. В учете затрат, связанных с осуществлением торговых операций, используются следующие понятия:

1. *Покупная стоимость товаров* – стоимость, уплачиваемая торговой организацией поставщику в соответствии с условиями договора.

2. *Учетная стоимость* – стоимость, по которой учтен товар на складе (в оптовой организации это покупная стоимость товара).

3. *Товарооборот* – совокупная выручка от реализации товаров в отчетном периоде (размер товарооборота торговой организации определяется кредитовым оборотом по счету 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»).

4. *Торговая наценка* – разница между розничной и оптовой ценой товаров, необходимая для покрытия издержек и получения средней прибыли экономическими субъектами торговли.

Оценка товаров в бухгалтерском учете:

1) в организациях оптовой торговли текущий учет товаров осуществляется по покупной стоимости, не включая сумму НДС по приобретаемым ценностям;

2) в организациях розничной торговли учет товаров по решению самой организации может осуществляться:

а) по покупной стоимости, включая НДС по приобретенным товарам;

б) по продажной, по розничной стоимости включая НДС по реализованным товарам.

При выявлении какого-либо нарушения составляется коммерческий акт и выставляются претензии поставщику (если его вина) или транспортной организации (если ее вина).

Хранение товаров на складе осуществляется 3 способами:

1. *Сортовой способ* учета на складах применяется в том случае, если хранение товаров организовано по наименованию и сортам без учета времени поступления и цены их приобретения (вновь поступившие товары складировуются и учитываются вместе со старыми). При этом материально ответственные лица на каждую номенклатуру товара заводят новую карточку складского учета или отводят несколько страниц в товарной книге кладовщика (в зависимости от объема операций по приходу и расходу товаров). Номенклатуры в данном случае различаются не только по типу и марке товара, но и по сорту, единице измерения, цвету и т. п. (в случае, если по этим признакам необходимо вести отдельный учет). Например, если продаются автомобили, то цвет товара может иметь значение, в то время как цвет пакета молока принципиального значения не имеет и поэтому как идентифицирующий признак не рассматривается. При сортовом способе хранения экономично используется складская площадь, возможно более оперативное управление остатками

товаров, однако трудно выделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам.

Так как при сортовом способе учета отдельный аналитический учет по ценам и (или) партиям не ведется, а в условиях свободного рынка товар одного сорта поступает по разным ценам, то выбор товара для реализации осуществляется произвольно. При этом возможно использовать для оценки товаров методы: средней цены, цены единицы запасов, ФИФО (по ценам первых закупок).

Записи в карточку, книгу (занесение в базу данных, если учет на складе компьютеризирован) делаются на основании любого первичного документа (каждого приходного или расходного) или накопительных ведомостей (при большом объеме записей). Карточки и страницы в товарной книге нумеруются в бухгалтерии и выдаются материально ответственному лицу под расписку в специальном журнале. На складах с небольшим ассортиментом товаров и незначительным количеством операций материально ответственные лица могут вести учет непосредственно в товарном отчете (при этом карточки и товарные книги не ведутся).

2. *Партионный способ* учета товара. Каждая партия товара, поступившая на склад по одному транспортному документу, хранится отдельно при партионном способе. Тогда в состав партии товаров могут входить товары различных сортов и наименований. Каждая партия товара на складе хранится отдельно. В таком случае складская площадь используется нерационально, так как остатки товаров одного и того же сорта хранятся в разных местах. С другой стороны, при таком способе хранения можно выявлять излишки и недостачу по каждой партии товаров и контролировать их оплату. Это бывает полезно, например, при хранении и учете импортных товаров. Тогда партией считается товар, поступивший по одной грузовой таможенной декларации (ГТД).

3. *Партионно-сортовой* способ. Каждая партия поступивших на склад товаров хранится отдельно. При этом внутри партии товары разбирают по наименованиям и сортам и также размещают отдельно. При использовании последнего метода – по наименованиям, товары одного наименования хранят отдельно от товаров других наименований. Этот метод в какой-то степени можно считать обобщающим для сортового метода хранения и учета товаров. Он является наиболее легким и наименее трудоемким с точки зрения учетной работы, но и наименее информативным. В любом случае товары, хранящиеся на складе, должны быть снабжены товарным ярлыком. Удобнее всего, когда метод хранения совпадает с аналитикой в бухгалтерском учете.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено, что в снабженческих, сбытовых и торговых предприятиях товары учитываются на счете 41 «Товары» по покупным или продажным ценам. При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам (скидки, надбавки) в предприятиях розничной торговли отражается обособленно на счете 42 «Торговая наценка».

Активный балансовый счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи¹. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также оказывающими услуги общественного питания. Остатки на начало и конец отчетного периода отражаются по дебету счета. Дебетовый оборот

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

показывает приобретение товаров и тары от поставщиков, кредитовый – продажу товаров и тары (табл. 7.5).

Таблица 7.5

Типовые операции по счету 41 «Товары»:

Д	К	Содержание операции
41	60	Акцептован счет поставщиков, оприходованы приобретенные у поставщиков товары на момент принятия их к учету
41	66	Начислены проценты по краткосрочным кредитам банка до момента принятия к учету товаров
41	75	Оприходованы товары, поступившие в качестве вклада в УК
41	71	Оприходованы товары, приобретенные подотчетными лицами
41	73	Оприходованы товары, поступившие от работников организации в качестве платежа за недостачу или порчу
90-2	41	Списана стоимость товаров, реализованных покупателям, на момент признания выручки
20	41	Списана стоимость товаров, отпущенных в производство
94	41	Списаны недостачи товаров, обнаруженные при их инвентаризации

Аналитический учет товаров ведется в разрезе: видов торговли, видов товаров, тары.

Учет на складах. Материально-ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных документов:

– при партионном способе на каждую партию товаров материально-ответственное лицо выписывает партионную карту (в 2-х экземплярах). В ней указывается: вид, сорт, наименование, цена, количество товаров, его характеристики. После выбытия конкретной партии карта передается в бухгалтерию;

– при сортовом способе материально-ответственные лица ведут учет в товарных книгах, в которых отражается приход, расход, и остатки.

Учет в бухгалтерии:

– при сортовом способе на каждое наименование и сорт товара открывают карточки натурально-стоимостного учета по каждому материально-ответственному лицу и месту хранения товаров. По окончании месяца в карточках подсчитываются итоги прихода и расхода, выявляются остатки на начало отчетного месяца;

– при партионном способе учет ведется на партионных картах, и вся информация по движению МПЦ отражается в них;

– при оперативно-бухгалтерском (сальдовом) способе бухгалтерия не ведет учет остатков и движения каждого вида товара. Периодически бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета.

Балансовый счет 42 «Торговая наценка»¹ предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках) на товары в организациях, осуществляющих розничную торговлю, если их учет ведется по продажным ценам. По кредиту отражаются остатки в виде суммы торговой наценки по товарам, числящимся на начало и конец отчетного периода, там же происходит фиксация факта торговой наценки и ее списание при выбытии товара (сторно):

1) Д41 К42 – начислена торговая наценка по оприходованным товарам в розничной торговле;

¹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 г., № 94н «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // СПС КонсультантПлюс.

2) Д90-2 К42 – сторнированы суммы скидок (накидок) в части, относящейся к реализованным товарам в розничной торговле.

Расчет реализованной торговой наценки по общему товарообороту

В случае если организация на все продаваемые товары устанавливает одинаковый процент торговой наценки, и размер ее в процентах в течение отчетного периода не меняется, она может воспользоваться методом расчета валового дохода по товарообороту. При этом под товарооборотом понимается общая сумма выручки (с учетом НДС).

Данный метод применяется и при изменении в течение отчетного периода размера торговой наценки, но сумма выручки в этом случае определяется отдельно для каждого периода действия установленного размера торговой наценки. При способе расчета по товарообороту валовой доход (ВД) от реализации товаров рассчитывается по формуле:

$$\text{ВД} = \text{T} \times \text{РН}$$

где Т – общий товарооборот; РН – расчетная торговая надбавка.

Размер расчетной торговой надбавки определяется по формуле:

$$\text{РН} = \text{ТН} : (100 \% + \text{ТН})$$

где ТН – торговая надбавка, %.

Однако если поставщик товара не является плательщиком НДС, то розничная цена товара рассчитывается по формуле:

$$\text{Ц}_р = [(\text{Ц}_{\text{пост}} + \text{Н}_{\text{тп}}) + \% \text{ НДС} \times \text{Ц}_{\text{пост}}] + \text{Н}_{\text{тп}},$$

где C_p – розничная цена; C_n – цена поставщика (без НДС);

$H_{тп}$ – торговая наценка на цену поставщика;

НДС – НДС, уплаченный при продаже товара.

Общая величина торговой наценки должна составлять:

$$H_{т} = H_{тп} + (\% \text{ НДС} \times C_{\text{пост}} + H_{тп}).$$

К издержкам обращения относятся все виды затрат сбытовых, торговых, посреднических и других подобных им организаций. Они возникают в процессе движения товаров до потребителя:

- транспортные расходы;
- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на аренду и содержание зданий и сооружений, оборудование инвентаря;
- амортизация основных средств;
- расход на топливо, газ, электроэнергию;
- расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров;
- расходы на рекламу;
- потери товаров;
- расходы на тару и прочие.

Так как в торговых организациях процесс производства отсутствует, то не используются счет учета затрат (20 и другие). Поэтому для учета всех затрат, которые несет торговая организация Планом счетов предусмотрен счет 44 «Расходы на продажу». Распределение издержек обращения производится аналогично транспортно-заготовительным расходам (*табл. 7.б*).

**Типовые операции по счету 44
для торговой организации:**

Д	К	Содержание операции
44	10	Материалы отпущены на изготовление тары для товара
44	70,69	Начислена заработная плата и отчисления во внебюджетные фонды персоналу торговой организации
44	02,05	Начислена амортизация по ОС и НМА торгового предприятия
90-2	44	Издержки обращения списаны на финансовые результаты при продаже товара покупателю

Продажа товаров (*табл. 7.7*) регулируется следующими договорами: купли-продажи, поставки, комиссии.

Оптовый товарооборот – показатель хозяйственной деятельности организации, включающий в себя выручку от реализации товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи.

Реализация товаров в розницу – при этом организации розничной торговли реализуют товары за наличные расчеты; в кредит с рассрочкой; по договору комиссии и др.

Розничный товарооборот – показатель хозяйственной деятельности организации, определяющий продажу потребительских товаров населению (чаще за наличный расчет).

Списание с учета реализованных товаров – если товар оценивается в учете по покупной стоимости, то они должны списываться в этой же оценке. При покупке товаров у разных поставщиков и по разным ценам могут быть использованы следующие методы оценки: по стоимости каждой единицы; по средней себестоимости; ФИФО.

Таблица 7.7

Алгоритм продажи товаров торговой организацией:

Д	К	Содержание операции
62	90-1	Предъявлен счет покупателю по продажной цене с НДС
90-2	41	Списаны на продажу товары по покупной цене без НДС
90-3	68	Начислен НДС с выручки
90-4	44	Списаны расходы торгового предприятия
90-9	99	Отражена прибыль от продажи товаров
51	62	Получена выручка от покупателя

ГЛАВА 8. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

8.1. Формирование собственного капитала

Главной экономической базой для создания и осуществления финансово-хозяйственной деятельности любой организации является капитал. Капитал характеризует суммарную стоимость средств в денежной, материальной и нематериальной формах, инвестированных в формировании ее активы.

Источниками формирования активов (имущества) организации являются ее пассивы. Обобщенно источники имущества организации можно разделить на две части: на собственные и заемные (к последним относится и кредиторская задолженность).

Собственный капитал характеризует общую стоимость средств организации, принадлежащих ей на праве собственности. Соотношение собственных и заемных финансовых ресурсов определяет структуру финансов предприятия.

Эквивалентом собственного капитала организации выступают ее чистые активы.

Чистые активы – это расчетная величина, определяемая путем вычитания из суммы активов суммы ее обязательства:

Чистые активы = Активы – Заемный капитал.

Источником формирования собственных средств организации являются уставный, добавочный, резервный капиталы, нераспределенная прибыль и резервы. Собственный капитал начинает образовываться в момент создания предприятия, когда учредителями формируется его УК. Собственный капитал своим происхождением имеет средства собственников организации, его величина меняется в зависимости от финансовых результатов деятельности организации (прибыль, убыток).

Величина собственного капитала – это стоимость имущества организации за вычетом обязательств (поэтому величину собственного капитала называют еще называют «чистыми активами»). Если принять, что обязательства организации равны нулю, то активы равны величине собственного капитала (то есть сформированы исключительно из собственных источников).

Источниками формирования собственного капитала являются:

- средства, вложенные собственниками организации при ее учреждении;
- чистая прибыль прошлых лет и отчетного года за вычетом уплаченных из нее доходов и дивидендов учредителям;
- безвозмездные взносы учредителей, других ФЛ и ЮЛ,
- средства целевого финансирования, вложенные на безвозвратной основе.

Собственный капитал организации включает в себя:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- резервный капитал;
- нераспределенную прибыль.

Величина собственного капитала является важным аналитическим показателем. Величина оценивается в установленном порядке на основе данных годового бухгалтерского баланса.

8.2. Учет уставного капитала

С экономической точки зрения *уставный капитал* – это минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимая для финансового и материального обеспечения первого производственного цикла. То есть сумма уставного капитала не

должна быть меньше стоимости необходимых основных и оборотных средств, хотя в классической экономической теории предполагается, что потребность в оборотных средствах должна погашаться также за счет заемных средств и устойчивых пассивов.

Формирование уставного капитала зависит от организационно-правовой формы предприятия. Существуют:

1. Акционерное общество – капитал разделен на определенное число акций; половина акций должна быть оплачена на момент регистрации, оставшаяся часть – в течение первого года работы.

2. Полное товарищество – капитал не объединяется; не менее половины вклада в складочный капитал должно быть внесено участником к моменту его регистрации, а остальная часть – в сроки, установленные учредительным договором.

3. Унитарное предприятие – правом собственности не надделено, имущество закрепляется в хозяйственном ведении или оперативном управлении; уставной фонд предприятия должен быть полностью оплачен собственником до государственной регистрации предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения; для казенных предприятий ограничений не установлено.

4. Общество с ограниченной ответственностью – капитал разделен на доли определенных учредительными документами размеров; уставный капитал должен быть оплачен на момент регистрации не менее чем наполовину, оставшаяся часть в течение первого года деятельности.

5. Производственный кооператив – капитал создается при объединении членами производственного кооператива имущественных паевых взносов; к моменту регистрации должно быть внесено не менее 10 % паевого взноса, а оставшаяся часть в течение года с момента регистрации.

Уставный капитал (УК) (складочный капитал, уставной фонд) организации – совокупность средств, вложенных собственниками организации при ее учреждении. Уставный капитал организации определяет тип и размер имущества организации, гарантирующего интересы ее кредиторов. Порядок формирования УК регулируется законодательством и учредительными документами. Увеличение (уменьшение) УК производится по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Уставной фонд государственных и муниципальных унитарных организаций – это сумма средств, выделенных государством из бюджета в момент вступления организации в эксплуатацию для осуществления ее деятельности.

Складочный капитал хозяйственных товариществ и обществ образуется из долей (вкладов) их учредителей (участников). Вкладом могут быть: денежные средства, ценные бумаги, материальные ценности, имущественные права.

Оценка имущества, вносимого в оплату акций, проводится советом директоров по рыночной стоимости.

Уставный капитал акционерного общества (АО)

Согласно изменениям в ГК РФ, с 1 сентября 2014 года выделяют две формы акционерного общества:

- Публичное акционерное общество (ПАО);
- Непубличное акционерное общество (НАО).

УК составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Устав АО содержит условия о категориях выпускаемых обществом акций, их номинальной сто-

имости и количестве, о размерах УК. Акции АО должны быть распределены среди учредителей. 50 % или более должно быть оплачено к моменту регистрации общества, а оставшаяся часть – в течение 4 месяцев с момента регистрации АО. Увеличение УК разрешается только после полной оплаты учредителями УК. Увеличение может производиться путем увеличения номинальной стоимости акций или путем размещения дополнительных акций. Разрешение об увеличении УК принимается общим собранием акционеров. АО вправе размещать обыкновенные и привилегированные акции. Стоимость размещения привилегированных акций не должна превышать 25 % от УК. ПАО может производить размещение акций посредством открытой и закрытой подписок, а НАО только закрытой подписки. Оплата дополнительных акций общества может быть осуществлена не позднее одного года с момента их приобретения. Форма оплаты дополнительных акций определяется решением об их размещении.

Оплата их может быть осуществлена:

- по номинальной стоимости;
- по рыночной стоимости (тогда АО получает эмиссионный доход = продажная – номинальная стоимость акций).

Порядок формирования УК АО установлен ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (далее – Закон № 208-ФЗ).

Пункт 1 ст. 99 ГК РФ и п. 1 ст. 25 Закона № 208-ФЗ закрепляет обеспечительную функцию УК, определяя его как минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. АО формирует УК путем первичной эмиссии акций, то есть продажи акций их первым владельцам (инвесторам). УК общества состоит из определенного количества акции разного вида с установленным номиналом и таким образом представляет с одной стороны, собственные средства общества, как ЮЛ, а с другой – сумму вкладов акционеров. Участники АО

(акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества в пределах стоимости и принадлежащих им акций (ст. 96 ГК РФ).

Акции представляют собой имущественные ценные бумаги, которые удостоверяют права их владельцев на часть чистой прибыли АО в виде дивидендов, участие в управлении и на долю в имуществе АО в случае его ликвидации и делятся на две категории:

– *обыкновенные* (простые), дающие право голоса на общем собрании акционеров и право на получение чистой прибыли общества в виде дивидендов после выплаты дивидендов привилегированным акциям;

– *привилегированные*, не дающие право голоса на общем собрании акционеров (кроме случаев, определенных уставом общества), приносят фиксированные дивиденды, дают преимущественные права на распределение имущества при ликвидации АО. Доля привилегированных акций в общем объеме УК общества не должна превышать 25%.

Размер УК, количество и номинальная стоимость акций, соотношение простых и привилегированных акций, права, предоставляемые этими акциями, определяются собранием акционеров, указываются в уставе общества и регистрируются в соответствующих органах.

В соответствии со ст. 26 закона № 208 –ФЗ минимальный УК должен составлять:

1) для ПАО – не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного законодательством на дату регистрации общества;

2) для НАО – не менее 100-кратной суммы МРОТ, установленного законодательством на дату регистрации общества.

В соответствии со ст. 34 Закона № 208-ФЗ оплата акций, распределяемых среди учредителей общества при его учреждении,

может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку, что определяется договором о создании общества.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. При оплате акций неденежными средствами для определения рыночной стоимости такого имущества должен привлекаться независимый оценщик. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком. В том случае, когда передается амортизируемое имущество, бывшее в эксплуатации, в организации получившей такие активы в качестве вклада в УК суммы ранее начисленной амортизации не учитываются, а срок полезного использования и норма амортизации определяются из физического состояния принятого к учету объекта. При поступлении внеоборотных активов, внесенных в качестве вклада в УК (за исключением оборудования к установке), их стоимость первоначально отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Аналитический учет по учредителям общества может быть организован в форме реестра, который составляется по мере проведения подписки на акции и содержит информацию о количестве и категориях(типах), подписанных учредителем акций, а также о фактической оплате каждым учредителем стоимости подписанных акций.

АО обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами РФ с момента государственной регистрации общества. Держателем реестра акционеров общества может быть само общество или про-

фессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющей деятельности по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг (регистратор). В обществе с числом акционеров более 50 держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор (ст. 44 Закона № 208-ФЗ).

В синтетическом учете УК формируется по кредиту пассивного счета 80 «Уставный капитал», к которому в процессе акционирования приватизируемого предприятия открываются следующие субсчета:

- 80-1 «Объявленный капитал» – указывается сумма на дату регистрации учредительных документов;
- 80-2 «Подписной капитал» – в сумме подписки на приобретение акций будущими акционерами;
- 80-3 «Оплаченный капитал» – на фактическую сумму приобретенных акций независимо от варианта приобретения;
- 80-4 «Изъятый капитал» – в сумме акций, выкупленных у акционеров с целью аннулирования или последующей продажи.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен быть построен так, чтобы всегда можно было получить информацию:

- по каждому учредителю;
- стадиям формирования капитала;
- видам акций.

В бухгалтерском балансе показывается величина УК в сумме, зарегистрированной в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) данной организации. Причем размер УК и фактическая задолженность учредителей (участников) по взносам (вкладам) в указанный капитал отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Счет 80 «Уставный капитал» (табл. 8.1) пассивный, остаточный. По кредиту формируются остатки на начало и на конец отчетного периода в виде сумм, отраженных в уставе предприятия. По кредиту отражается увеличение УК, по дебету – его уменьшение. Кредитовое сальдо счета 80 должно соответствовать размеру УК, зафиксированному в учредительных документах организации:

1) на сумму акций учредителей, изъявивших желание быть соучредителями АО, в соответствии с решением их общего собрания в учете на дату регистрации делается запись: Д75-1 К80-1;

2) по мере завершения подписки на акции по номинальной стоимости делается запись: Д80-1 К80-2;

3) при поступлении в оплату стоимости приобретаемых акций отдельных видов имущества делается запись: Д01, 10, 50 и др. К75-1.

Сумма взноса, не погашенная участниками (учредителями) по платежам, ожидаемым к поступлению в течение 12 месяцев после отчетной даты, рассматривается как дебиторская задолженность краткосрочного характера. Она продолжает числиться на счете 75 «Расчеты с учредителями» и при составлении баланса показывается в активе по статье «Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал».

4) После погашения очередной суммы взноса одновременно составляется следующая запись: Д80-2 К80-3.

Увеличение (уменьшение) капитала может производиться:

- при эмиссии ценных бумаг; (первичная эмиссия – продажа их первым владельцам);
- при изменении состава участников;
- в связи с законодательными изменениями;
- в связи с реализацией или ликвидацией предприятия.

Таблица 8.1

**Типовые операции по счету 80
«Уставный капитал»:**

Д	К	Содержание операции
80	81	Аннулированы выкупленные АО собственные акции по номиналу
80	51,525 5	Перечислены вклады участникам по прекращении договора
75-1	80	После государственной регистрации организации отражается сумма УК согласно учредительным документам
75-1	80	Увеличена номинальная стоимость акций
83	80	Направлены средства добавочного капитала на увеличение УК
84	80	Направлены средства нераспределенной прибыли на увеличение УК

Записи по счету 80 производится лишь в случаях: образования, увеличения или уменьшения уставного капитала, осуществления в установленном порядке после внесения соответствующих изменений в учредительных документах организации.

Учет собственных акций

Если предприятие не нуждается больше в инвесторах, либо хочет изменить состав учредителей, то оно вправе скупать собственные акции и аннулировать их. Для учета выкупленных инвесторами акций используется счет 81 «Собственные акции». При выкупе акций будет использоваться ее номинальная стоимость, а разница между рыночной ценой и номинальной будет списываться за счет средств предприятия. На счете 81 акции будут учитываться до их аннулирования. По дебету счета отражается стоимость выкупленных акций: Д81 К50. По кредиту счета

отражается либо аннулирование собственных выкупленных акций (Д80 К81), либо продажа их третьим лицам (Д91-2 К81). На этом счете могут учитываться не только акции, но доли или паи, которые выкуплены у участников, при этом такие доли и паи могут быть распределены между остальными участниками, либо предложены для участия третьим лицам.

8.3. Учет резервного капитала

Резервный капитал (РК) представляет собой страховой капитал организации, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности. Средства РК служат гарантией бесперебойной работы предприятия и соблюдения интересов третьих лиц. Образование РК может носить обязательный и добровольный характер. В обязательном порядке формируют РК (фонд) АО и предприятие с иностранными инвестициями. В соответствии с Законом 208-ФЗ АО обязаны создавать РК в размере не менее 5 % от суммы УК и формировать его путем ежегодных отчислений в размере не менее 5 % чистой прибыли до достижения величины, установленной уставом общества. Размер РК организаций с иностранными инвестициями согласно законодательству РФ не может быть менее 25 % УК. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей (ст. 35 Закон №208-ФЗ). Средства РК организации других организационно-правовых форм направляют на покрытие расходов, предусмотренных учредительными и иными аналогичными документами организации, в частности:

- на покрытие убытков от хозяйственной деятельности;

- на выплату дивидендов по привилегированным акциям, а также доходов по облигациям в случае отсутствия чистой прибыли;
- на увеличение размера УК.

Цель образования резервного капитала – покрытие возможных непроизводительных потерь и убытков, а также выплаты доходов участникам при отсутствии или недостаточной прибыли отчетного года для этих целей.

Резервные фонды создаются в соответствии с законодательством и используют строго зафиксированные в нем цели – на покрытие убытка от финансово-хозяйственной деятельности организации за отчетный период: Д82 К84. РК пополняется из чистой прибыли организации (прибыль после налогообложения): Д84 К82. Нормативными документами определен размер РК. Так, например, у АО он должен быть не менее 5 % от суммы УК, а ежегодные отчисления должны составлять более 5 % чистой прибыли (ежегодно). Источником формирования РК является нераспределенная чистая прибыль. Образование РК за счет использования сумм нераспределенной чистой прибыли отражается записью: Д84 К82.

Использование РК отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год, списываются непосредственно в дебет счета 82 с кредита счета 84.

8.4. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал (ДК) представляет собой часть собственного капитала организации, образованную в результате переоценки ОС (в сторону увеличения их стоимости), а также в результате получения эмиссионного дохода при реализации акций АО по цене, превышающей номинальную стоимость. Для обобщения информации о ДК организации предназначен пассивный накопительный счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование и увеличение добавочного капитала могут производиться в следующих случаях:

а) *при переоценке объектов ОС.* Переоценка объекта ОС производится путем пересчета его первоначальной или восстановительной стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Сумма дооценки объекта ОС в результате переоценки зачисляется в ДК организации и отражается в учете на счете 83 «Добавочный капитал»: Д01 К83 – отражена сумма дооценки объекта ОС; Д83 К02 – отражена дооценка амортизационных отчислений пропорционально произведенному увеличению стоимости объекта ОС. Сумма уценки объекта ОС относится в уменьшение ДК организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды: Д83 К01 – произведена уценка ОС в текущем отчетном периоде; Д02 К83 – сумма, равная ранее произведенной дооценке по счету 02, отнесена на добавочный капитал. Превышение суммы уценки объекта ОС над суммой его дооценки, зачисленной в ДК организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка): Д84 К01 – произведена

уценка объекта ОС в текущем отчетном периоде; Д02 К84 – отражена сумма уценки амортизации по объекту ОС. При выбытии объекта ОС сумма его дооценки переносится с ДК организации в нераспределенную прибыль (п. 15 ПБУ 6/01): Д83 К84 – списана сумма дооценки при выбытии объекта ОС.

б) *При получении эмиссионного дохода.* В АО при продаже акций АО по цене выше номинала образуется эмиссионный доход в виде разницы между продажной ценой акций и их номинальной стоимостью, сумма которого увеличивает капитал организации. При этом сумма разницы между фактической ценой продажи и номинальной стоимостью в состав прибыли АО, подлежащей налогообложению, не включается. Указанная разница рассматривается только в качестве ДК, ее не допускается направлять на нужды потребления. В бухгалтерском учете производится запись: Д75-1 К83 – на сумму превышения цены размещения акций над их номинальной стоимостью при формировании УК организации.

в) *При возникновении курсовых разниц при формировании УК, выраженного в иностранной валюте.* Курсовая разница, связанная с формированием УК организации, подлежит отнесению в ДК. При внесении в УК валютных ценностей их оценка производится с учетом требований ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Под курсовой разницей, связанной с формированием УК организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в УК организации, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБРФ на дату поступления суммы вкладов и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах (п. 14 ПБУ 3/2006) (табл. 8.2):

Таблица 8.2

Д	К	Содержание операции
75-1	80	Отражена задолженность иностранного участника по вкладу в УК на дату государственной регистрации
52	75-1	Поступили денежные средства от иностранного учредителя в качестве вклада в УК
83	75-1	Отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием УК
75-1	83	Отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием УК

Суммы добавочного капитала, учтенные на счете 83 «Добавочный капитал», обычно не списываются, за исключением установленных случаев:

- при погашении сумм уценки основных средств за счет сумм их дооценки, ранее учтенных на счете 83;
- при направлении сумм ДК на увеличение УК;
- при распределении ДК между учредителями.

8.5. Учет нераспределенной прибыли

Чистая прибыль – это часть прибыли отчетного года, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов в бюджет.

Чистая прибыль распределяется по следующим направлениям:

- на выплату дивидендов (доходов) акционерам и учредителям (данная операция уменьшает активы организации и собственный капитал);
- на покрытие совершенных затрат и убытков, которые возмещаются из прибыли, остающийся в распоряжении организации;
- на покрытие непокрытого убытка прошлых лет (при его наличии);

– на баланс дочернего общества и на другие цели.

Нераспределенная прибыль – это остаток чистой прибыли после распределения прибыли.

В бухгалтерском учете разграничиваются два показателя:

– *нераспределенная прибыль отчетного года* – это остаток нераспределенной (не использованной) чистой прибыли отчетного года по состоянию на отчетную дату (при наступлении последующего отчетного периода нераспределенная прибыль отчетного года присоединяется к нераспределенной прибыли прошлых лет);

– *нераспределенная прибыль прошлых лет* – это результирующая величина нераспределенной прибыли отчетных периодов, которая находится в распоряжении организации.

Из нераспределенной прибыли организации формируются фонды специального назначения. Величина, перечень и порядок их образования регулируются учредительными документами. Средства этих фондов расходуются в соответствии с утвержденной сметой. Для учета нераспределенной прибыли и специальных фондов в ее составе используются активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К данному счету могут открываться следующие субсчета:

– 84-1 – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года;

– 84-2 – нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет.

Кредитовое сальдо по счету 84 показывает величину накопленной (нераспределенной) прибыли на отчетную дату. Аналитический учет по счету 84 ведется нарастающим итогом с начала отчетного года (*табл. 8.4*).

**Счет 84 «Нераспределенная прибыль
(непокрытый убыток)»**

Дебет	Кредит
<i>Работа счета как активного (формирование убытков)</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – Непокрытый убыток прошлых лет на начало отчетного периода – Непокрытый убыток отчетного года прибавляется к непокрытому убытку прошлых лет 	<ul style="list-style-type: none"> – Списание убытков отчетного года за счет собственных источников – Списание непокрытого убытка прошлых лет за счет собственных источников
<i>Работа счета как пассивного (формирование прибыли)</i>	
Использование нераспределенной прибыли прошлых лет по назначению	<ul style="list-style-type: none"> – Нераспределенная прибыль прошлых лет на начало отчетного периода – Нераспределенная прибыль отчетного года прибавляется к нераспределенной прибыли прошлых лет (Д99 К84) – Нераспределенная прибыль прошлых лет на конец отчетного периода

**Примеры бухгалтерских проводок
по счету 84:**

Д	К	Содержание операции
84	99	Списан заключительными оборотами декабря чистый убыток отчетного года
99	84	Списана заключительными оборотами декабря чистая прибыль отчетного года

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (табл. 8.3) предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании невыплаченной форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера. Нераспределенная прибыль истекшего отчетного года после погашения расходов, произведенных за ее счет и отраженных в течение года в бухгалтерском учете, как необеспеченных соответствующими источниками финансирования, а также после отчислений на пополнение РК может быть направлена при выполнении определенных условий на выплату учредительского дохода. К таким условиям для акционерных и иных обществ относится полная оплата УК его участниками – чистые активы (чистая стоимость имущества) должны быть выше размера УК и РК как до, так и после начисления учредительского дохода. Для начисления учредительского дохода определяется окончательный размер дивидендов по результатам хозяйственной деятельности за отчетный год с учетом произведенного промежуточного квартального авансирования в течение года.

Исчисление дивидендов осуществляется в процентах к номинальной стоимости акций или в рублях на одну акцию. Размер учредительского годового дохода (дивиденда по обыкновенным акциям) объявляется собранием учредителей (акционеров). Размер дивиденда по привилегированным акциям устанавливается при их выпуске. Он может быть изменен собранием акционеров, в котором принимают участие с правом голоса держатели привилегированных акций. В обществах, уставной капитал которых поделен на доли, размер учредительского дохода устанавливается пропорционально долевого участию каждого соучредителя (участника).

Таблица 8.5

Использование нераспределенной прибыли:

Д	К	Содержание операции
70	84	Начисление дивидендов учредителям – сотрудникам
75-2	84	Начисление прибыли учредителям, неработающим в организации
82	84	Образование резервного капитала

Оставшаяся после начисления учредительского дохода прибыль накапливается как нераспределенная (табл. 8.5) и представляет собой составную часть собственного капитала предприятия.

С увеличением капитала предприятия связаны также использование прибыли на отчисления в РК и накопления имущества в виде основных и оборотных средств. А текущие расходы предприятия, возмещаемые из его чистой нераспределенной прибыли, и начисление учредительского дохода безвозвратно уменьшают собственные финансовые ресурсы предприятия.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства

нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

8.6. Учет целевого финансирования и поступлений

Целевое финансирование – это средства из бюджета, внебюджетных фондов и других источников, предоставленные организации для финансирования определенных целевых программ на безвозвратной основе или на условиях частичного возврата. Это может быть финансирование научно-исследовательских работ, капитальных вложений и культурно-просветительских учреждений, строительство жилых домов и другие аналогичные цели.

Целевые поступления – взносы разных юридических и физических лиц в возмещение расходов, производимых организациями в интересах этих лиц (например: плата за обучение, взносы сторонних организаций в порядке долевого участия в жилищном строительстве).

Ответственность за использование этих средств предприятие несет перед источниками поступления и источниками исполнительной власти.

Счет 86 «Целевое финансирование» (*табл. 8.6*) пассивный, остаточный. Счет предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, а также средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. По кредиту отражаются остатки неиспользованного по назначению источника на начало и на конец отчетного периода. Также по кредиту формируется кредитовый оборот, представляющий собой обра-

зование (увеличение) источников целевого поступления. По дебету счета отражается использование источников целевого поступления.

Таблица 8.6

Примеры бухгалтерских проводок по счету 86:

Д	К	Содержание операции
86	20,26	Списаны использованные средства целевого финансирования на содержание некоммерческой организации
86	83	Использованы средства целевого финансирования, полученного в виде инвестиций
51,52 55	86	Поступили безналичные денежные средства в счет целевого финансирования некоммерческой организации
10,15 07	86	Оприходованы товары, материалы, оборудование к установке, поступившее в счет целевого финансирования

Учет средств целевого финансирования

Целевое финансирование – это финансирование конкретных объектов или мероприятий. Средства целевого финансирования выделяются государственными и негосударственными организациями и могут быть использованы лишь по назначению, определенному организацией (ФЛ) – источником целевого финансирования. Средства целевого финансирования должны использоваться в тех целях, на которые они выделяются.

Предстоящее получение средств целевого назначения в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий может быть отражено в учете организации проводкой:

– Д76 К86 – отражена сумма средств, подлежащих получению в качестве целевого финансирования;

– Д50(51,52,08,10) К76 – получены денежные средства или иного имущества в качестве средств целевого финансирования.

Действующее законодательство позволяет вместо двух проводок делать только одну: Д50 (51,52,08,10) К86.

Использование средств целевого финансирования отражается в учете по-разному, в зависимости от того, кем и на какие цели были потрачены предоставленные средства.

Если средства целевого финансирования были получены некоммерческой организацией и направлены ею:

- на оплату расходов основного производства (Д86 К20);
- на оплату общехозяйственных расходов (Д86 К26).

Если средства целевого финансирования были получены коммерческой организацией в виде инвестиционных средств, направляемых на финансирование целевых программ, осуществляемых коммерческой организацией, делается проводка: Д86 К8.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств в разрезе источников их поступления.

ГЛАВА 9. УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

9.1. Понятие и виды расчетных операций

В процессе обращения товаров возникают денежные отношения с поставщиками и покупателями за покупку и продажу товаров, с банком за полученные кредиты, с органами Министерства Финансов по оплате налогов, с другими организациями, учреждениями и лицами за транспортировку, хранение и реализацию товаров.

Расчеты могут осуществляться путем уплаты наличных денег или путем безналичных расчетов. Между организациями большинство расчетов производится безналичным способом. Безналичные расчеты ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций (кредитных и расчетных), замещающих наличные деньги в обороте. При этом посредником при расчетах между организациями выступают соответствующие банки.

В зависимости от содержания операций расчеты делятся на два вида:

- по товарным операциям, если организация выступает поставщиком своей готовой продукции, товара или по заготавливающим товарно-материальные ценности;
- по нетоварным операциям, связанным с движением денежных средств, то есть с погашением задолженности бюджету, банку, внебюджетным фондам, работникам и т. д.

В зависимости от местонахождения банка покупателя и поставщика существуют две формы расчетов: иногородние и одногородние.

Иногородние расчеты – это расчеты по особым счетам покупателя с одним или несколькими постоянными поставщиками, находящими в одном городе, при которых оплата товаров или услуг осуществляется в банке по месту нахождения поставщика за счет депонированных средств покупателя.

Однородные расчеты – это расчеты покупателя с одним или несколькими постоянными поставщиками, находящими в одном городе, при которых оплата товаров или услуг осуществляется в банке поставщика в том же городе, что и покупатель.

При иногородних и однородных расчетах используется платежные поручения (переводы).

Платежное поручение – приказ банку о перечислении с расчетного счета суммы денежных средств другой организации.

Основными задачами учета расчетов являются:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банком, персоналом;
- контроль за соблюдением форм расчетов, зафиксированных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

В процессе осуществления расчетов возникает понятие дебиторской и кредиторской задолженностей. Русский бухгалтер И. Сериков (1804 г.) дал следующее определение дебитора и кредитора: «Всякое получение или все то, что приходит в мою власть или распоряжение, делается моим дебитором или должником; напротив того, всякая выдача или все, что из моей власти или распоряжения выходит, становится моим кредитором или заимодавцем».

Это определение по своему содержанию верно и в настоящее время. В процессе хозяйственной деятельности постоянно возникают и погашаются взаимные обязательства. Их возникновение и погашение связано с осуществлением расчетных операций.

Задачи учета расчетов:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- контроль соблюдения форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- контроль своевременности расчетов с бюджетом, банками, персоналом и учредителями;
- контроль сохранности денежных средств и ценных бумаг;
- контроль использования денежных средств по целевому назначению;
- изыскание возможностей рационального использования свободных денежных средств;
- своевременная выверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просрочки погашения задолженности.

Дебитор – организация или ФЛ, являющееся должником данной организации по приобретенным товарам, выполненным работам, оказанным услугам, а *дебиторская задолженность* – возникшие обязательства дебиторов.

Дебиторская задолженность возникает из договоров между организацией, выступающей в роли кредитора, и другими юридическими и физическими лицами, выступающими в роли должников. В силу указанных договоров должники обязуются совершить в пользу организации-кредитора определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги. Дебиторская задолженность за юридическими и физическими лицами может быть принята к учету и в результате судебного решения.

В денежной оценке она является составной частью оборотных активов организации. Организация-кредитор погашает дебиторскую задолженность по факту поступления денежных средств от должника, приемки работ, получения услуг либо путем зачета взаимных требований.

Кредитор – организация или ФЛ, являющееся заимодавцем для данной организации, а *кредиторская задолженность* – обязательства, возникшие у организации перед кредитором при покупке товаров, выполнении работ, оказании услуг.

Кредиторская задолженность возникает по следующим обязательствам:

- оплатить поставщикам и подрядчикам стоимость полученных от них в собственность товаров, принятых работ, оказанных услуг;
- оплатить коммерческий вексель;
- уплатить деньги, передать имущество, выполнить работы, оказать услуги дочерним либо зависимым обществам;
- передать имущество, выполнить работы, оказать услуги другим юридическим и физическим лицам в счет полученного аванса либо предоплаты;
- производить оплату труда работникам, согласно заключенным коллективному и индивидуальным трудовым договорам;
- выплачивать налоги и другие платежи в бюджет, взносы в социальные внебюджетные фонды;
- по обязательствам перед прочими кредиторами.

Текущую дебиторскую и кредиторскую задолженность по сфере возникновения можно подразделить на группы:

- задолженность, возникающую в результате основной деятельности организации;
- задолженность по другим операциям.

К первой группе относится задолженность покупателей (дебиторская задолженность) и задолженность перед поставщиками (кредиторская задолженность). Задолженность первой группы учитывается на счетах: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

К дебиторской задолженности второй группы относятся:

- авансы, выдаваемые физическим лицам (счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»);
- суммы по предъявленным претензиям и судебным искам (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»);
- задолженность работников организации по товарам, проданным в кредит, выданным займам, возмещению материального ущерба (счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»);
- задолженность учредителей по вкладам в уставный (складочный) капитал (счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»);
- задолженность по прочим операциям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

К кредиторской задолженности второй группы относятся:

- задолженность по различным платежам в бюджет (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»);
- задолженность по платежам в фонд социального страхования, пенсионный фонд, фонд медицинского страхования (счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»);
- задолженность страховым компаниям по заключенным договорам имущественного и личного страхования (счет 76, субсчет 76-1 «Расчеты по имущественным и личному страхованию»);

- обязательства по выплате дивидендов (счет 75, субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»);
- задолженность по операциям некоммерческого характера (счет 76).

Дебиторская задолженность отражается в активе баланса и в зависимости от предполагаемых сроков ее погашения бывает: в течение 12 месяцев или более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Кредиторскую задолженность показывают в пассиве баланса.

По возможности оценки в составе дебиторской и кредиторской задолженности выделяются 2 группы:

- точная задолженность, величину которой можно определить (например, долг покупателей за отгруженный товар);
- оцениваемая задолженность, величина которой определяется не в виде жестко фиксированной суммы в рублях, а подлежит расчету; сюда, к примеру, можно отнести задолженность по расчетам за товары в иностранной валюте (возникновение курсовых разниц).

По срокам погашения:

- срочная;
- просроченная.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности относится на финансовый результат (счет 91). Списание производится своевременно, так как иное будет воспринято налоговыми органами как сокрытие (неучет) внереализованных доходов.

Выверка взаимной задолженности

Так как каждая организация отражает суммы дебиторской и кредиторской задолженностей самостоятельно на основании имеющихся документов, то возможно возникновение расхождений о взаимной задолженности организаций-партнеров. Поэтому проводится выверка взаимной задолженности, которая оформляется актом или письмом по требованию одной из сторон. Зачет взаимных требований производится именно на дату подписания соответствующего документа (акта, письма), а не на дату фактической выверки расчетов. В основе расчетов с контрагентами лежит договор.

Договор – соглашение двух или более лиц об установлении, изменении или прекращении гражданских прав и обязанностей¹. При договоре от каждой стороны требуется встречное удовлетворение. Сторонами договора могут выступать как ФЛ, так и ЮЛ, включая различные публично-правовые образования (международные организации, государство, муниципальные образования и пр.). Используется в трех значениях: договор как правоотношение; как юридический факт, порождающий обязательства; как документ, фиксирующий факт возникновения обязательств по воле его участников.

Виды договоров: купли-продажи, хранения, дарения, мены, аренды, подряда, банковского вклада, перевозки, займа и кредита, найма жилого помещения и т. д.

Договор купли-продажи – это договор, по которому одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собствен-

¹ Ст. 420 Гражданского кодекса Российской Федерации, в дальнейшем ГК России.

ность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену)¹.

Договор купли-продажи является генеральной договорной конструкцией (п. 1 главы 30 ГК РФ). В главе 30 выделяются виды договора купли-продажи: договор розничной купли-продажи, договор поставки, договор поставки для государственных или муниципальных нужд, договор контрактации, договор энергоснабжения, договор продажи недвижимости, договор продажи предприятия.

Договор купли-продажи создает у лиц, подписавших его, взаимные права и обязанности. Договор купли-продажи является двухсторонним, может быть исключительно консенсуальным. Продавец может не являться собственником товара. Предмет договора – вещь (товар). Единственным существенным условием договора купли-продажи в РФ является его предмет.

Цена является существенным условием для следующих видов договоров:

- розничной и оптовой купли-продажи;
- купли-продажи недвижимости;
- купли-продажи предприятия.

Срок является существенным условием для:

- договора поставки товаров для государственных нужд;
- договора контрактации.

Характерные черты договора:

Во-первых, как и любая сделка, договор представляет собой волевой акт. Договоры должны выражать согласованную волю сторон, направленную на достижение соответствующей правопорядку цели.

¹ Ст. 454 ГК РФ.

Во-вторых, свобода договора предусматривает свободу выбора партнера при заключении договора. То есть субъекты гражданского права вправе самостоятельно определить своего контрагента, которому они больше доверяют, который предлагает наиболее выгодные условия и т. д.

В-третьих, свобода договора предполагает свободу участников гражданского оборота в выборе вида договора. Согласно пп. 2, 3 ст. 421 ГК стороны могут заключить любой договор, как предусмотренный, так и не предусмотренный законом или иными правовыми актами.

В-четвертых, свобода договора предполагает свободу усмотрения сторон при определении условий договора.

При всей свободе договора стороны должны подготовить договор, который должен соответствовать обязательным правилам, установленным законом и иными правовыми актами, то есть императивным нормам, которые действуют в момент его заключения. Несоблюдение предусмотренных законодательством требований может повлечь неблагоприятные последствия в виде признания сделки недействительной, незаключенной и т. д. Существование в законодательстве императивных норм объективно необходимо и обусловлено важностью защиты публичных интересов или интересов экономически слабой стороны договора. Так, в целях защиты интересов потребителей п. 2 ст. 426 ГК устанавливает, что цена товаров, работ и услуг, а также иные условия публичного договора устанавливаются одинаковыми для всех потребителей.

9.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие товарно-материальные ценности (сырье и материалы), оказывающие различные услуги (транспортные перевозки, обеспечение связи) или выполняющие разные работы (монтаж оборудования, погрузо-разгрузочные работы).

Эти расчеты осуществляются:

- после отгрузки (выполнения работ или оказания услуг),
- авансом;
- расчеты производятся одновременно;
- коммерческий кредит.

Формы расчета могут выбирать сами предприятия.

Расчетный документ – это оформленное распоряжение плательщика (клиента) о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя средств. Для расчетов используются двухсторонние договора поставок.

В таком договоре учитываются:

- вид поставляемых ценностей, работ или услуг;
- стоимостные все показатели;
- сроки отгрузки;
- порядок расчета;
- условия платежа;
- юридические адреса сторон;
- все условия по переходу прав собственности.

Все договора должны быть подписаны, иметь отпечаток гербовой печати. У каждой из сторон должно быть по экземпляру.

Для бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», на котором отражаются следующие сведения:

а) о полученных товарно-материальных ценностях, принятых, выполненных работах и потребленных услугах, расчетные документы на которые акцептованы;

б) о товарно-материальных ценностях, работах и услугах, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (неотфактурованные поставки);

в) об излишках товарно-материальных ценностей, выявленных;

г) при их приемке;

д) выданных поставщикам и подрядчикам авансах;

е) о курсовых разницеях.

Счет 60 (*табл. 9.1*) является активно-пассивным балансовый счетом. Его дебетовое сальдо представляет собой остаток задолженности поставщиков в виде выданных авансов, а кредитовое – остаток задолженности предприятия поставщикам.

Счет 60 кредитуется на стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей либо соответствующих затрат: Д10, 08, 41 К60.

За услуги по доставке материальных ценностей, переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, расходов на производство и продажу и др.

На суммы НДС, подлежащие оплате поставщикам или подрядчикам, в бухгалтерском учете производится запись по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по

приобретенным материально-производственным запасам в корреспонденции с кредитом счета 60, если в соответствии с законодательством НДС подлежит вычету.

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы поставщиков, по кредиту счета 60 отражается стоимость ценностей, исходя из цены и других условий, предусмотренных договором. Если цена не указана и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет цену в отношении аналогичных ценностей.

Счет 60 дебетуется на суммы исполнения обязательств, включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов с покупателями, заказчиками, иными организациями. Возвращенные поставщиком неиспользованные суммы аванса отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60. Ранее выданные, но не востребованные авансы списывают на убытки организации.

В аналитическом учете по счету 60 ведется учет по каждому поставщику и подрядчику по отдельным договорам поставки с целью группировки и обобщения информации в разрезе:

- акцептованных расчетных документов, срок оплаты которых не наступил;
- неоплаченных в срок расчетных документов;
- неотфактурованных поставок;
- авансов выданных;
- выданных векселей, срок оплаты которых не наступил;
- просроченных оплатой векселей;
- полученных коммерческих кредитов;
- других признаков.

При использовании в организации журнально-ордерной формы учета расчеты с поставщиками и подрядчиками отражаются в журнале-ордере № 6 по предъявленным счетам. Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах в порядке плановых платежей ведется в ведомости № 5. В конце месяца данные этой ведомости общими итогами по корреспондирующим счетам включают в журнал-ордер № 6.

Таблица 9.1

**Типовые хозяйственные операции
по счету 60:**

Д	К	Содержание операции
10	60	Поступили материалы от поставщика (без НДС)
41	60	Поступили товары от поставщика (без НДС)
08	60	Поступили ОС и НМА от поставщика (без НДС);
19	60	Отражена сумма входного НДС от поступивших ценностей
60	50,51 52,55	Отражена оплата поставщикам за поставленные ценности

9.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Покупатели и заказчики – это организации, приобретающие произведенную продукцию, товары, потребляющие оказываемые им услуги и выполненные работы.

Для обобщения информации о расчетах за продукцию, товары, работы и услуги предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет 62 является активно-пассивным. Его дебетовый остаток показывает остаток задолженности покупателей и заказчиков, а кредитовый – остаток задолженности предприятия покупателям и заказчикам в виде полученных авансов. Примеры бухгалтерских проводок по счету 62 (табл. 9.2):

Таблица 9.2

Примеры бухгалтерских проводок по счету 62

Д	К	Содержание операции
62	90-1	Начислена выручка от реализации товаров, работ, услуг
62	91-1	Начислена выручка от продажи ОС или прочего имущества
62	50	Возвращен полученный ранее аванс наличными
62	51, 52	Перечислена кредиторская задолженность покупателям за непоставленные товарно-материальные ценности, невыполненные работы, или неоказанные услуги
50,51	62	Погашена дебиторская задолженность покупателями и заказчиками
60	62	Зачтена задолженность поставщику в счет произведенной в его адрес поставки продукции, товара, выполненных работ, оказанных услуг
62	62	Зачтен аванс, ранее поступивший от покупателя, после отгрузки ему товара, выполнения работы, оказания услуги

К счету 62 могут быть открыты субсчета:

- 62-1 расчеты в порядке инкассо;
- 62-2 расчеты платежными требованиями;
- 62-3 векселя полученные и т. д.

Счет 62 дебетуется в корреспонденции со счетами 90, 91 на суммы, предъявленные в расчетных документах за выполненные работы, оказанные услуги, поставленные товары, продукцию, о контексте гражданского законодательства счет 62 предназначен для учета обязательств организаций по оплате продукции, товаров, работ, услуг, возникающих в связи с продажей продуктов труда сторонним организациям.

Поступление денежных средств в оплату товаров, продукции, работ, услуг отражается по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетом 62. Указанные

записи производятся как в случаях погашения задолженности покупателей и заказчиков за проданные им товары, продукцию, работы, услуги, так и при поступлении денежных средств и порядке предварительной оплаты (авансов). На счете 62 отражают курсовые и суммовые разницы.

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, что позволяет обеспечить получение информации в разрезе:

- расчетных документов, срок оплаты которых не наступил;
- неоплаченных в срок расчетных документов;
- авансов полученных;
- векселей, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- векселей, учтенных в банках;
- векселей, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет отгрузки готовой продукции

Продажа продукции (работ, услуг) осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Основным нормативным актом, регулирующим взаимоотношения сторон, связанных с договорами поставки и купли-продажи, является глава 30 ГК РФ. В соответствии со статьей 39 НК РФ реализацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары (работы, услуги). Отгруженной продукцией считаются товары, отпущенные со склада покупателю. Моментом отгрузки считается дата документа, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией, или дата сдачи продукции заказчику в месте ее изготовления.

При отгрузке готовой продукции поставщиком оформляется и предъявляется к оплате покупателю расчетный документ. При этом суммы, подлежащие оплате покупателем, состоят из:

- стоимости отгруженной продукции по договорам (продажным) ценам (кредит счета 90 «Продажи, субсчет «Выручка»);
- стоимости тары в случае оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»);
- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без НДС), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции; выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»); выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без НДС) или физическими лицами (кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
- налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы и др.»).

При получении авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров поставщик обязан включить эти суммы в налоговую базу для уплаты налога на добавленную стоимость (ст. 162 НК РФ), за исключением авансов, полученных под реализацию товаров, освобождаемых от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ. Аналитический учет по субсчету «Авансы полученные» счета 62 должен вестись по каждому кредитору.

9.4. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Некоторые расчеты организации отражаются в бухгалтерском учете обобщенно с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – активно-пассивный балансовый счет, предназначенный для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: по имущественному и личному страхованию; претензиям; суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

К этому счету открываются субсчета.

Субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» служит для отражения расчетов по страхованию имущества и персонала организации, в которых организация выступает страхователем. В соответствии с законодательством организации может быть вменено в обязанность осуществлять платежи по обязательным видам страхования имущества и персонала, помимо расчетов по социальному страхованию и обеспечению. Организации имеют право добровольно создавать страховые фонды (резервы) для финансирования расходов по предупреждению и ликвидации последствий аварий, пожаров и прочих чрезвычайных ситуаций, а также для страхования имущества организаций, жизни работников и гражданской ответственности перед третьими лицами.

Виды добровольного страхования, затраты по которым включаются в прочие расходы в полном объеме, определяются ст. 263 НК РФ, например, добровольное страхование: средств

транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией; грузов; основных средств производственного назначения, объектов незавершенного капитального строительства; рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ. Иные обязательные виды страхования определяются, например, законодательством об ипотечной, оценочной, охранной деятельности и Таможенным кодексом РФ.

Организация вправе по собственной инициативе заключать договоры со страховыми компаниями и негосударственными пенсионными фондами для страхования персонала и рисков помимо направлений, поименованных в ст. 263 НК РФ.

Основные записи расчетов по имущественному и личному страхованию на счетах бухгалтерского учета по дебету и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета 76-1 (табл. 9.3):

Таблица 9.3

Д	К	Содержание операции
76-1	51	Перечислены суммы страховых платежей по договору страхования имущества
76-1	10 41	Списаны потери товарно-материальных ценностей по страховому случаю
76-1	51,52	Списаны потери денежных средств по страховому случаю
76-1	73	Начислено страховое возмещение, причитающееся по договору страхования работнику организации
08,15 20,44	76-1	Исчислены суммы страховых платежей, причитающиеся к уплате по договорам обязательного и добровольного страхования, включаемые в состав соответствующих расходов

91-2	76-1	Исчислены суммы страховых платежей, причитающиеся к уплате по договорам обязательного и добровольного страхования, включаемые в состав прочих расходов
51,52 55	76-1	Получены суммы в возмещение ущерба при наступлении страхового случая
99	76-1	Списаны некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страхового случая

Аналитический учет по счету 76-1 ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На *субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям»* (табл. 9.4) отражают расчеты по претензиям к поставщикам и подрядчикам при несоблюдении условий договоров и обязательств по расчетам, а также по предъявленным и признанным штрафам, пеням и неустойкам.

Претензии рассматриваются в соответствии с Положением о претензионном порядке урегулирования споров, либо в арбитражном суде. В первом случае претензия, составленная письменно, передается контрагенту, который по истечении в общем случае 30 дней со дня ее получения должен дать ответ о полном либо частичном удовлетворении претензии или отказе. При отказе в удовлетворении претензии или неполучении в срок ответа на претензию заявитель вправе предъявить иск в арбитражный суд. Если в ответе о признании претензии не сообщается о перечислении признанной суммы и к ответу не прилагается платежное поручение с отметкой банка об исполнении, заявитель вправе предъявить в банк инкассовое поручение на списание в бесспорном порядке признанной должником задолженности с начислением пени за просрочку платежа. Если у должника нет средств для погашения суммы, организация-кредитор вправе обратиться в арбитражный суд с иском о взыскании суммы претензии путем обращения долга на принадлежащее дебитору имущество.

Таблица 9.4.

**Бухгалтерские записи
по дебету и кредиту субсчета 76-2:**

Д	К	Содержание операции
76-2	60	Списаны до оприходования ценностей на задолженность поставщика отклонения в следствии: – недостачи ценностей сверх предусмотренных в договоре величин; – несоответствия цен, тарифов и качества ценностей; – арифметических ошибок
76-2	01,07 08,10 41	Списаны после оприходования ценностей на задолженность поставщика отклонения в следствии: – недостачи ценностей сверх предусмотренных в договоре величин; – несоответствия цен, тарифов и качества ценностей; – арифметических ошибок
76-2	20,23	Списаны на задолженность сторонних лиц (поставщиков, подрядчиков) возникшие по их вине суммы брака и потерь
76-2	51,52	Претензии по суммам, ошибочно списанным со счетов организации
76-2	91-1	Претензии по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с контрагентов за несоблюдение договорных обязательств, признанные должниками или присужденные арбитражным судом
50	76-2	Поступили в кассу суммы по удовлетворенным претензиям;
51,52	76-2	Поступили на расчетные и валютные счета суммы по удовлетворенным претензиям
60,20 51,52	76-2	Списаны суммы неудовлетворенных претензий в дебет счетов, с которых они были списаны на счет 76-2
91-2	76-2	Списаны суммы предъявленных штрафов, пеней, неустоек, не признанных арбитражным судом

Аналитический учет по субсчету 76-2 ведется по каждому должнику и отдельным претензиям.

Субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» используется для учета расчетов по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по финансовым результатам хозяйствования в рамках договоров простого товарищества. Учет по данному счету ведется на основе принципа начисления – признание дохода осуществляется в момент возникновения обязательства хозяйствующего субъекта, в капитале которого участвует данная организация.

По дебету субсчета 76-3 начисляемые дивиденды отражаются как дебиторская задолженность, по кредиту – фиксируется ее погашение. В кредит данного субсчета записываются распределенные между участниками простого товарищества убытки, полученные в результате финансово-хозяйственной деятельности.

Ниже приведены основные учетные записи по субсчету 76-3 (табл. 9.5):

Таблица 9.5

Д	К	Содержание операции
76-3	91-1	Начислены подлежащие получению доходы от участия в капитале сторонних организаций, в том числе прибыль по договору простого товарищества
91-2	76-3	Отражен причитающийся товарищу убыток от деятельности простого товарищества
51,52	76-3	Получены начисленные дивиденды и другие доходы

Аналитический учет по субсчету 76-3 ведется по видам доходов и организациям, их начисляющим.

Субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» используется для учета расчетов с работниками организации по не полученным в установленный срок суммам оплаты труда, доходов от участия в организации и других аналогичных выплат.

По истечении установленного срока выдачи наличных денежных средств кассир производит следующие операции:

- в платежной ведомости напротив фамилий лиц, не получивших причитающиеся суммы, проставляется штамп или делается надпись от руки: «Депонировано»;

- составляется реестр депонированных сумм по форме № РТ-11, который является одновременно первичным документом и учетным регистром; в нем указывают фамилию, имя, отчество работника, его табельный номер и депонированную сумму;

- в конце платежной ведомости делается запись о фактически выплаченных и депонированных суммах, далее их сверяют с общим итогом по ведомости и записи скрепляют подписью кассира;

- в кассовую книгу записываются фактически выплаченные суммы.

Депонированные суммы сдаются в банк с оформлением расходного кассового ордера. В организации ведется книга учета таких сумм, в которой по каждому депоненту указывается табельный номер, фамилия, имя, отчество, депонированная сумма, сведения о выдаче указанной суммы. Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет и выдаются по первому его требованию. По истечении срока исковой давности невостребованные депонированные суммы списываются на счет 91 на основании данных инвентаризации и приказа руководителя организации. Учет расчетов по депонированным суммам (*табл. 9.6*):

Таблица 9.6

Д	К	Содержание операции
70	76-4	Депонирована неполученная заработная плата
51	50	Сданы депонированные суммы в банк
76-4	50	Выплачена депонированная заработная плата
76-4	91-1	Списаны не востребоваанные депонированные суммы по истечении сроков исковой давности

Помимо указанных субсчетов к счету 76 могут быть открыты другие субсчета согласно деловому обороту организации (например, расчеты по исполнительным листам, расчеты с нерегулярными контрагентами и др.). Конечное сальдо по счету 76 определяется по оборотной ведомости по субсчетам и аналитическим счетам.

Учет сомнительных долгов

Дебиторская задолженность бывает: нормальная и просроченная. Просроченная делится на:

1. *Сомнительную* – если не погашена в сроки, установленные договором и не обеспечена залогом;

2. *Безнадежную к взысканию* – по истечении срока исковой давности сомнительная переходит в категорию безнадежной (нереальной к взысканию). Она может образоваться в следствии:

- а) ликвидации должника;
- б) банкротства должника;
- в) истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника;
- г) наличия денежных средств на счетах в «проблемном» банке.

Истребование дебиторской задолженности осуществляется в претензионном порядке, далее – в судебном порядке.

Организация должна:

- осуществить контроль над состоянием дебиторской задолженности;
- производить ее учет;
- производить сверку взаиморасчетов.

Если в течение срока исковой давности сумма дебиторской задолженности не взыскана или должник ликвидирован, то организация проводит списание дебиторской задолженности. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в установленный срок. Если срок оплаты в договоре не определен, то сомнительным он становится через время нормально-необходимое для оплаты с момента отгрузки (получения) товара. Эти долги носят для предприятия отрицательный характер, так как их наличие искажает в сторону ухудшения реальное финансовое положение предприятия, при этом ведет к потере клиентов и потере возможности к реальному кредитованию.

Чтобы избежать искаженных представлений, предприятие может сумму сомнительных долгов к получению списать за счет собственной прибыли предприятия. Для этого из прибыли создается резерв. Резерв создается в конце года на следующий текущий период. Использование резерва – отнесение сумм сомнительных долгов за счет сумм этого резерва.

Сумма резерва определяется следующим образом:

1. В конце отчетного периода производится инвентаризация расчетов, в результате которой оформляются акты сверок по расчетам со сторонними организациями. В этих актах должники подтверждают наличие долга и суммы по ним.

2. Акты сверок передаются инвентаризационной комиссии, которая проводит проверку финансового состояния каждого должника, выявленного при сверке расчетов. Определяют, какие из дол-

гов реально к оплате не дойдут. Инвентаризационная комиссия составляет акт, в котором она перечисляет долги и результаты финансового состояния должников. В выводах комиссии предлагается создать резерв на сумму всех перечисленных долгов.

3. Руководитель предприятия на основании акта инвентаризации издает приказ о создании резерва определенной суммы. Если долги все-таки возвращены в срок, то на конец периода неиспользованные суммы резерва восстанавливаются в виде прибыли. После этого реальный долг списывается за счет фактических поступлений средств от должника.

Для учета таких резервов открывается счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» (табл. 9.7). Счет является пассивным, формируется и увеличивается по кредиту, уменьшается – по дебету.

Резервы по сомнительным долгам – вид оценочных резервов, сумма, вычитаемая из дебиторской задолженности организации, не погашенной в сроки, установленные договором, и не обеспеченной соответствующими гарантиями, при составлении бухгалтерского баланса. При формировании резерва по сомнительным долгам для налоговых целей принимается в расчет срок возникновения задолженности, при этом общая сумма резерва не может превышать 10 процентов выручки отчетного (налогового периода).

Таблица 9.7

Примеры бухгалтерских проводок по счету 63:

Д	К	Содержание операции
63	62	Списана не востребованная дебиторская задолженность за счет резерва по сомнительным долгам
63	76	Списана дебиторская задолженность, во взыскании которой отказано судом, за счет резерва по сомнительным долгам

Окончание таблицы 9.7

63	91-1	Присоединены суммы неиспользованного резерва по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода
91-2	63	Образован резерв по сомнительным долгам на сумму сомнительной задолженности

Учет этого резерва и его создание является решением самого предприятия. Создание резерва должно быть обеспечено наличием соответствующей суммой прибыли. Сомнительные долги могут быть как в полной сумме долга, так и в части этого долга.

9.5. Учет внутривозрастных расчетов

Юридические лица, имеющие филиалы, представительства, иные обособленные подразделения, организуют бухгалтерский учет взаимоотношений с ними в зависимости от источников финансирования организации, степени юридической самостоятельности подразделений, системы управления ими. Отражение и обобщение информации о расчетах с обособленными подразделениями организации осуществляются с использованием счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты». К нему могут быть открыты субсчета:

- 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 79-2 «Расчеты по текущим операциям»;
- 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;
- и другие.

Внутрихозяйственные расчеты учитываются на активно-пассивном балансовом счете 79 (табл. 9.8), который предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными

подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общеправленческой деятельности, по оплате труда работникам подразделений и т. п.

По дебету счета отражается дебиторская задолженность предприятия в виде остатка долга обособленного подразделения головной организации на начало и конец отчетного периода, а по кредиту – кредиторская задолженность в виде остатка долга головной организации обособленному подразделению на начало и конец отчетного периода.

Таблица 9.8

Примеры бухгалтерских проводок по счету 79:

Д	К	Содержание операции
79	60,62 66,67 76	Отражена кредиторская задолженность, переданная головным подразделением филиалам или другим обособленным подразделениям организации, выделенным на отдельные балансы, при их открытии
79	50,51 52	Возвращены филиалом или другим обособленным подразделением организации, выделенным на отдельный баланс, головному подразделению денежные средства в счет переданного ранее имущества
10,15,4108,0 7,01 04	79	Принято на отдельный баланс имущество филиалами или другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы
20,23,25 26,29	79	Отражены затраты, переданные головным подразделением филиалам или другим обособленным подразделениям организации, выделенным на отдельные балансы, при наделении их имуществом

Окончание таблицы 9.8

60,62,76	79	Отражена дебиторская задолженность, переданная головным подразделением филиалам или другим обособленным подразделениям организации, выделенные на отдельные балансы, при наделении их имуществом
----------	----	--

Согласно ст. 55 ГК РФ наделение имуществом обособленного подразделения является для организации одной из обязательных функций. Имущество, выделенное обособленным подразделениям, отражается организацией по кредиту счетов учета имущества (счета 01, 04, 10, 41, 58 и др.): Д79 К01 в корреспонденции с дебетом счета 79, субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу». Указанные активы принимаются к учету обособленными подразделениями записью с кредита счета 79 в дебет соответствующих счетов учета имущества. Операции по передаче имущества обособленным подразделениям организации не могут рассматриваться как продажи, поскольку собственником активов остается юридическое лицо.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» учитываются текущие расчеты головной организации с обособленными подразделениями – по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче общехозяйственных расходов, выплате заработной платы и другим фактам.

Учет по счету 79 следует вести раздельно по каждому обособленному подразделению. На балансе обособленного подразделения могут отражаться:

- затраты по производству и продаже продукции, товаров, работ, услуг;
- выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг и налоговые обязательства;

– формирование финансового результата от хозяйственной деятельности.

В бухгалтерскую отчетность организации включаются показатели деятельности обособленных подразделений. Данные по счету 79 в балансе головной организации не отражаются, так как остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, для учета их деятельности открываются субсчета к счетам 20, 23, 29.

По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется управлять этим имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя).

В соответствии со ст. 1016 ГК РФ существенными условиями договора доверительного управления являются:

- состав имущества, передаваемого в доверительное управление;
- наименование учредителя управления или выгодоприобретателя;
- размер и форма вознаграждения управляющему;
- срок действия договора.

Объектами доверительного управления могут быть отдельные объекты недвижимости, ценные бумаги, права и другое имущество. Не могут являться объектами доверительного управления деньги (за исключением случаев, предусмотренных законом) и имущество, находящееся в хозяйственном ведении или оперативном управлении.

Несмотря на то, что имущество, переданное в доверительное управление, продолжает оставаться собственностью учредителя, оно обособляется от другого его имущества, а также от имущества доверительного управляющего, у которого оно числится на отдельном балансе.

Оценка передаваемого в доверительное управление имущества учредителем управления осуществляется по остаточной стоимости на дату подписания договора доверительного управления. Выбытие имущества отражается без использования счетов учета продаж и прочего выбытия имущества путем кредитования счетов учета имущества (счета 01,04,10,41, 58 и др.) и дебетование счета 79, субсчет 79-3.

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления из нее не исключается стоимость переданного в доверительное управление имущества. Стоимость переданного в доверительное управление имущества отражается на балансе учредителя управления, а также в обособленном балансе, предоставляемом доверительным управляющим.

В случае прекращения договора доверительного управления имуществом и возврата имущества учредителю управления в его бухгалтерском учете делаются обратные записи (Д01 и т. д. К79-3).

Начисление и получение дохода учредителем управления от передачи имущества в доверительное управление отражается в бухгалтерском учете следующими записями (табл. 9.9):

Таблица 9.9

Д	К	Содержание операции
79-3	91-1	Начислен доход по договору доверительного управления имуществом
51,52	79-3	Получены денежные средства в счет причитающегося дохода по договору доверительного управления имуществом

ГЛАВА 10. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТА

10.1. Общие положения по учету оплаты труда

Для целей бухгалтерского учета заработная плата, включаемая в себестоимость продукции (работ, услуг), подразделяется на два вида: основную и дополнительную.

К *основной заработной* плате относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы.

К *дополнительной заработной* плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков и др.

Для определения справедливого размера оплаты труда с учетом его сложности, значимости и условий труда различных категорий персонала существенное значение имеет тарифная система. Тарифная система включает: тарифно-квалификационные справочники, нормы выработки, тарифные сетки, тарифные ставки. Тарифно-квалификационный справочник содержит подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации исполнителя.

Нормой выработки измеряют установленный объем работы, подлежащий выполнению в единицу рабочего времени. Тарифная сетка представляет собой таблицы с почасовыми или дневными тарифными ставками, начиная с первого, низшего разряда. Тарифные ставки служат для установления соотношений в оплате труда между разрядами работ.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих законодательству РФ. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 % от общей суммы заработной платы.

В планировании и бухгалтерском учете различают основную и дополнительную оплату труда.

К основной относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т. п.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Основными формами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые две формы оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

Первичные документы по учету кадров

Первичным участком учета труда является работа по учету личного состава, использованию рабочего времени по категориям работников и видам производств и по учету выработки при сдельной форме оплаты труда.

Учет личного состава работников ведется отделом кадров или другим лицом на это уполномоченным. Учету подлежат все работники, независимо от выполняемой работы и занимаемой должности. В составе информации отдела кадров содержаться сведения: о приеме на работу, увольнении, перемещениях внутри организации, перевод с одной должности, квалификации на другую, о предоставлении отпуска и т. д.; о численности работников по категориям, профессиям, специальностям, видам производств, участкам и другим подразделениям; об образовании, стаже работы, составе по полу, возрасту и т. д.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма № Т-1) применяются для оформления и учета принимаемых на работу работников по трудовому договору (контракту). Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию. В отделе кадров на основании данного приказа делается запись в трудовой книжке и открывается личная карточка, а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника.

Личная карточка работника (форма № Т-2). В ней указываются общие сведения о работнике (ФИО, дата и место рождения, образование квалификация, сведения о воинском учете, о повышении квалификации, переподготовке и др. сведения). Заполняются на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Штатное расписание (форма № Т-3) применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации.

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (форма № Т-5) используется для оформления и учета перевода работника (работников) на другую работу в той же организации. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, вносится запись в трудовую книжку.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6) применяется для оформления и учета отпусков. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

График отпусков (форма № Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам.

Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма № Т-8) применяется для оформления и учета увольнения работника. На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)».

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма № Т-9) применяется для оформления и учета направлений работника в командировки. Командировочное удостоверение (форма № Т-10) является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма № Т-11) применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Первичные документы по учету использования рабочего времени

Рабочее время – это время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора, должен исполнять трудовые обязанности. Нормальная продолжительность рабочего времени не может превышать 40 часов в неделю. Работодатель обязан вести учет времени, фактически отработанного каждым работником.

Для этого используются следующие документы: табели.

Табель учета рабочего времени и расчета оплаты платы (форма № Т-12) и табель учета рабочего времени (форма № Т-13) применяются для осуществления табельного учета и контроля трудовой дисциплины.

Табели составляются в каждом подразделении, отделе, цехе организации и затем сдаются в бухгалтерию. На основании данных табеля производится начисление заработной платы работникам, работающим по повременной системе оплаты труда. При сдельной форме оплаты труда учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют наряды на сдельную работу, путевые листы, ведомости учета выполненных работ и др.

Первичные документы для расчета и выплаты заработной платы

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49), которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц. В ряде организаций (особенно крупных) вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно расчетные ведомости (форма № Т-51) и платежные ведомости (форма № Т-53). В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. Данные ведомости заполняются на основании лицевых счетов. В организации на каждого работника открывают лицевые счета (форма № Т-54), в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. Записи производят на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат. Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр не выданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы заработной платы, не выплаченные по истечении трех дней, сдают в банк на расчет-

ный счет. На выданную сумму заработной платы составляется расходный кассовый ордер (форма № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

10.2. Фонд заработной платы, удержания и вычеты социального характера

В состав фонда заработной платы включаются:

1) начисленные организациями суммы оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное время;

2) компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда;

3) стимулирующие доплаты и надбавки, премии, единовременные поощрительные выплаты;

4) а также оплата питания, жилья, топлива, носящая систематический характер.

Включению в фонд заработной платы, в частности, подлежат:

1. Оплата за отработанное время:

– заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

– заработная плата, начисленная за выполненную работу по сдельным расценкам, в процентах от выручки от продажи продукции (выполнения работ и оказания услуг), в долях от прибыли;

– стоимость товаров или продуктов, выданных работникам в порядке натуральной оплаты труда;

– суммы компенсации за несвоевременную выплату заработной платы и в связи с повышением стоимости жизни;

- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (выплаты по районным коэффициентам; процентные надбавки за работу в районах Крайнего Севера и приравненных к ним районах; доплаты за работу во вредных и опасных условиях и на тяжелых работах; доплаты за работу в ночное время; надбавки за подвижной характер работы);

- стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий и должностей, допуск к государственной тайне, ученые степени);

- ежемесячные или ежеквартальные вознаграждения (надбавки) за выслугу лет, стаж работы;

- премии и вознаграждения, носящие систематический характер, независимо от источников их выплаты;

- оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству;

- оплата труда работников не списочного состава и т. д.

2. Оплата за неотработанное время:

- оплата ежегодных и дополнительных отпусков (без денежной компенсации за неиспользованный отпуск);

- оплата льготных часов подростков, инвалидов I и II групп;

- оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в общеобразовательных учреждениях;

- оплата за период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- оплата труда работников, привлекаемых к выполнению государственных и общественных обязанностей;

- оплата простоев не по вине работника;

- оплата за время вынужденного прогула и т. д.

3. Единовременные поощрительные и другие выплаты:

- единовременные премии независимо от источника их выплаты;
- вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);
- материальная помощь, предоставленная всем или большинству работников;
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- другие единовременные поощрительные выплаты (в связи с праздничными днями и юбилейными датами, стоимость подарков работникам) и т. д.

4. Оплата питания жилья, топлива:

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей экономики питания и продуктов (в соответствии с законодательством);
- оплата питания (сверх предусмотренной законодательством), в том числе в столовых, буфетах, в виде талонов;
- стоимость бесплатно предоставленных жилья и коммунальных услуг;
- суммы, уплаченные организацией в порядке возмещения расходов работников по оплате жилого помещения и коммунальных услуг;
- оплата предоставленного работникам топлива.

5. Не учитываются в фонде заработной платы:

- единый социальный налог (взнос), взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- государственные пособия работникам, имеющим детей, за счет бюджетных средств;
- пособия и другие выплаты за счет средств государственных социальных внебюджетных фондов;

- доходы по акциям и другие доходы от участия работников в собственности организации (дивиденды, проценты, выплаты по долевым паям);
- стоимость выданных бесплатно форменной одежды, обмундирования, остающихся в личном постоянном пользовании или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам;
- командировочные расходы в пределах и сверх норм, установленных законодательством;
- представительские расходы;
- расходы на платное обучение работников, связанное с производственной необходимостью и т. д.

Для того, чтобы вычислить годовой ФОТ, нужно иметь:

- расчетные ведомости заработной платы за год. В этих документах указаны все суммы начисленных выплат работникам;
- таблицы учета рабочего времени. С их помощью можно определить количество отработанных часов. Заполняется каждый месяц ответственным лицом, данная обязанность должна быть указана в должностной инструкции;
- штатное расписание. В нем указаны тарифные ставки, оклады, а также списочный состав сотрудников организации.

Удержания и вычеты из сумм оплаты труда

1. Обязательные удержания:
 - а) НДФЛ;
 - б) удержания по исполнительным документам при взысканиях задолженности в пользу третьих лиц.
2. По инициативе работодателя:

а) взыскание задолженности по основаниям, вытекающим из трудовых отношений – на основании исполнительных надписей органов, совершающих нотариальные действия;

б) на основании решений, принимаемых работодателем:

- возвращение аванса, выданного в счет зарплаты;
- возврат сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок;
- погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку;
- возврат сумм, полученных работником за неотработанные дни отпуска;
- возмещение материального ущерба, причиненного организации.

в) по заявлению работника:

- перечисление алиментов на содержание детей;
- взносов по личному страхованию;
- платежей за приобретенные в кредит товары;
- платежей по кредитам и займам.

Удержания алиментов

Основанием для удержания алиментов служат исполнительные листы, а в случае их утраты – дубликаты; письменные заявления граждан о добровольной уплате алиментов; отметки (записи) органов внутренних дел в паспортах лиц о том, что в соответствии с решением судов эти лица обязаны уплачивать алименты.

Учет расчетов с ЮЛ и ФЛ по удержаниям в их пользу организации учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Рекомендуется к нему открыть субсчет 76-1 «Удержания по исполнительным листам». Суммы, удержанные

из заработной платы (Д70 К76-1), подлежат перечислению (Д76-1 К51) в день получения средств в банке по чеку на оплату труда. Расчеты с ФЛ по удержанным суммам могут быть произведены наличными (Д76-1 К50). Выдачу наличных оформляют РКО.

Поступившие в организацию исполнительные документы для взыскания алиментов регистрируются и не позднее следующего дня после их поступления передаются в бухгалтерию под расписку ответственному лицу, назначаемому приказом руководителя организации. В бухгалтерии эти документы регистрируют в специальном журнале и хранят как бланки строгой отчетности наравне с ценными бумагами. Одновременно бухгалтерия организации извещает судебного исполнителя и взыскателя о поступлении исполнительного листа.

Доходы работников, с которых удерживаются алименты:

- заработная плата по тарифным ставкам, должностным окладам, по сдельным расценкам или в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) и т. п.;
- все виды доплат и надбавок к тарифным ставкам и должностным окладам (за работу во вредных и опасных условиях труда, в ночное время; занятым на подземных работах; за квалификацию, совмещение профессий и должностей, временное замещение, допуск к государственной тайне, ученую степень и ученое звание, выслугу лет, стаж работы и т. п.);
- премии (вознаграждения), имеющие регулярный или периодический характер, а также по итогам работы за год;
- плата за сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни;
- заработная плата за время отпуска, денежная компенсация за неиспользованный отпуск, в случае соединения отпусков за несколько лет;

- сумма районных коэффициентов и надбавок к заработной плате; сумма за время выполнения государственных и общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством о труде (кроме выходного пособия при увольнении);
- прочее.

Удержание беспроцентных ссуд

Беспроцентные ссуды организация выдает членам трудового коллектива на улучшение жилищных условий или обзаведение домашним хозяйством. По сложившейся практике беспроцентная ссуда выдается работнику, проработавшему в данной организации не менее 2 лет: на строительство, капитальный ремонт, расширение жилого дома, внесение вступительных взносов в жилищно-строительный кооператив. Решение о предоставлении беспроцентной ссуды администрация принимает совместно с профсоюзным органом по рекомендации трудовых коллективов соответствующих подразделений (цеха, участка, отдела) с учетом состава семьи и получаемых доходов. Ссуда может быть выдана наличными либо перечислена в безналичном порядке на расчетный счет организации по распоряжению ссудополучателя.

Работник выдает организации обязательство о возврате полученной ссуды. Погашение ссуды начинается с месяца, следующего за месяцем выдачи, в размере 1/12 годового платежа. В обязательстве указывается, что в случае увольнения по собственному желанию без уважительных причин; за нарушении трудовой дисциплины или при не целевом использовании полученных средств ссуда подлежит возврату организации досрочно. Конкретные сроки досрочного возврата средств устанавливает администрация организации.

Выдается ссуда (Д73-2 К50, 51) за счет фонда потребления или чистой прибыли организации. По мере погашения задолженности наличными (Д50 К73-2), безналичными взносами (Д51) или удержанием из оплаты труда (Д70) восстанавливается фонд потребления. При рождении у ссудополучателя ребенка или при других обстоятельствах администрация может в установленном в организации порядке принять решение о частичном (или полном) погашении оставшегося долга по ссуде.

10.3. Синтетический учет оплаты труда, порядок исчисления среднего заработка

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям, работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам с каждым из работающих ведется в аналитических счетах (лицевых счетах), открываемых на каждого работника. Для идентификации работающих каждому присваивается табельный номер, и он указывается во всех документах, связанных с расчетами по оплате труда. Учет расчетов по оплате труда в лицевых карточках ведется нарастающим итогом в течение года. Лицевые счета работников должны храниться в архиве предприятия в течение 75 лет.

Для учета налога на доходы физических лиц на каждого работника открывается налоговая карточка. Учет начисления и выдачи заработной платы и других оплат ведется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 70-1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»;
- 70-2 «Расчеты с совместителями»;
- 70-3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п. в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются:

- выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т. п.;

- выплаченные суммы доходов от участия в капитале организации;

- суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

– начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы.

Операции по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью (табл. 10.1):

Таблица 10.1

Д	К	Содержание операции
20	70	Начислена зарплата производственных рабочих
23	70	Начислена зарплата рабочим вспомогательных производств
25	70	Начислена зарплата цехового персонала
26	70	Начислена зарплата управленческого персонала
29	70	Начислена зарплата работникам обслуживающих производств и хозяйств

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с изготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают Д07, 08, 10, 11, 15 К70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают Д69 К70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения прочих доходов, отражают Д91, 84, 86 К70.

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество отражают Д84 К70.

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости

продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет. Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись Д96 К70. Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

При натуральной форме оплаты труда, то есть выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др. составляют следующие бухгалтерские записи (*табл. 10.2*):

Таблица 10.2

Д	К	Содержание операции
20,23,25	70	Начислена зарплата работникам
70	90,91	Выдана зарплата в виде продукции, товаров, материалов по ценам продажи, включая НДС
90,91	10,41 43	Списана производственная себестоимость готовой продукции, фактическая себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты
26	70	Начислена зарплата управленческого персонала
29	70	Начислена зарплата работникам обслуживающих производств и хозяйств

Удержания из сумм начисленной оплаты труда списывают с кредита соответствующих счетов в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют Д70 К50.

Не полученная в срок заработная плата оформляется Д70 К76-4.

Остатки не выданной в срок заработной платы (депонированных сумм) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись Д51 К50.

10.4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными лицами называют работников организации, получающих авансом денежные суммы на предстоящие командировочные и административно-хозяйственные расходы. Список подотчетных лиц утверждается руководителем организации.

На расчеты с подотчетными лицами распространяется порядок ведения кассовых операций. Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (табл. 10.3). Активно-пассивный балансовый счет 71 предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы.

Дебиторская задолженность отражается по дебету счета и представляет собой остаток долга подотчетного лица на начало (конец) отчетного периода. Кредиторская задолженность формируется по кредиту счета и представляет собой остаток долга подотчетному лицу на конец отчетного периода.

Примеры бухгалтерских проводок по счету 71:

Д	К	Содержание операции
71	50	Выдано под отчет работникам организации на хозяйственные и командировочные расходы
10,15,41	71	Оприходованы приобретенные подотчетным лицом материалы или товары
08	71	Оприходованы оплаченные подотчетным лицом расходы, относящиеся к вложениям во внеоборотные активы
50	71	Сданы подотчетным лицом неиспользованные суммы, полученные на хозяйственные и командировочные расходы
70	71	Удержаны не погашенные в установленные сроки задолженности по полученным подотчетными лицами авансам
<i>Списание хозяйственных и командировочных расходов, произведенных подотчетным лицом</i>		
20	71	На себестоимость производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг
23	71	На себестоимость вспомогательного производства
25	71	На общепроизводственные расходы
26	71	На общехозяйственные расходы
44	71	На расходы, связанные со сбытом продукции

Подотчетное лицо, которому выданы суммы на командировочные расходы, обязано в трехдневный срок после возвращения из командировки представить в бухгалтерию авансовый отчет (форма № АО-1) об израсходованных суммах. Если деньги выданы на административно-хозяйственные расходы, то отчет составляется также в трехдневный срок после истечения времени, на которое эти суммы выданы. В случаях, когда эти сроки прошли, бухгалтер обязан присоединить выданные суммы к доходу данного лица и удержать с него налог с доходов физического лица.

При приобретении материальных ценностей для производственных нужд за наличный расчет у организаций оптовой торговли или организаций-изготовителей продукции подотчетное лицо должно быть проинструктировано бухгалтером о необходимости получения соответствующих документов. К таким документам относятся накладная на отпуск товаров и квитанция к приходному кассовому ордеру. Если в накладной сумма НДС выделена отдельной строкой, она отражается на счете 19 по мере представления подотчетным лицом авансового отчета и оприходования товарно-материальных ценностей.

Расчеты с подотчетными лицами отражаются следующими записями:

При покупке подотчетным лицом материальных ценностей в магазинах розничной торговли НДС расчетным путем не выделяется и соответственно налоговому вычету не подлежит.

Суммы на командировочные расходы выдаются подотчетному лицу только после приказа директора. Суммы командировочных расходов сверх установленных законодательством норм в бухгалтерском учете наряду с расходами в пределах норм и ненормируемыми относятся к затратам, связанным с производством и продажей продукции, работ, услуг, но не учитываются при налогообложении прибыли.

Согласно ст. 264 НК РФ в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на сумму которых уменьшается полученный налогоплательщиком доход, относятся расходы на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения, включая оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслуживание в барах и ресторанах, в номере, за пользование реабилитационно-оздоровительными объектами);

- суточные и полевое довольствие в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- сборы консульские, аэродромные, за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями, иные аналогичные платежи и сборы и др.

Командировочные расходы при выдаче средств подотчетному лицу после его возвращения из командировки и оформления авансового отчета оформляются следующими учетными записями (табл. 10.4):

Таблица 10.4

Д	К	Содержание операции
71	50	Выданы денежные средства на командировочные расходы
26,44	71	Отражена стоимость проездных билетов (без НДС) с отнесением на соответствующие расходы
19	71	Отражен НДС по проездным билетам
26,44	71	Отражена стоимость проживания в гостинице (без НДС) с отнесением на соответствующие расходы
19	71	Отражен НДС по оплате за проживание в гостинице
26,44	71	Отражены суточные с отнесением на соответствующие расходы (НДС не выделяется)

В случае перерасхода подотчетным лицом сумм, выданных на хозяйственные нужды или командировочные расходы, руководитель предприятия может принять решение о выплате работнику дополнительных денег на покрытие этих расходов, о чем делается запись в авансовом отчете.

Если подотчетное лицо истратило меньшую сумму, чем получило в подотчет, оно обязано вернуть остаток средств в кассу. Эта сумма может быть удержана из зарплаты подотчетного лица. Если авансовый отчет не представлен, имеются иные финансовые претензии к подотчетному лицу, в бухгалтерском учете производятся записи (*табл. 10.5*):

Таблица 10.5

Д	К	Содержание операции
94	71	Отражен факт отсутствия авансового отчета
73	94	Предъявлены финансовые претензии подотчетному лицу
70	73	Удержано из заработной платы подотчетного лица

К основным документам, которые используются при учете расчетов с подотчетными лицами, относятся:

- расходный кассовый ордер (форма № КО-2);
- приходный кассовый ордер (форма № КО-1);
- командировочное удостоверение;
- платежная ведомость;
- авансовый отчет;
- прочие (счет, квитанция, проездные билеты, акт закупки товарно-материальных ценностей и т. п.).

Выдача подотчетному лицу наличных денег возможна только при условии, что оно представило исчерпывающий отчет о средствах, выданных ему ранее, и рассчиталось.

10.5. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

Для учета расчетов с персоналом по прочим операциям используется счет 73. Счет используется для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчета с подотчетными лицами. Счет активный, по дебету отражает остаток в виде долга работников на начало (конец) отчетного периода. Дебетовый оборот показывает начисление долга работников предприятия по предоставленным займам и по суммам материального ущерба. Кредитовый – погашение работниками своих задолженностей.

К этому счету открывается два субсчета:

1. Субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам» используется для учета расчетов с работниками предприятия в случае предоставления им процентного или беспроцентного займа (табл. 10.6).

Таблица 10.6

Д	К	Содержание операции
73-1	50,51	Выдан заем работнику организации
50,51	73-1	Поступили от работника денежные средства в счет погашения займа или недостачи
70	73-1	Возврат денежных средств производится через зарплату

2. Субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» – Используется для учета расчетов по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостачи или хищения денежных или товарно-материальных ценностей, брака или других видов ущерба (табл. 10.7).

Таблица 10.7

Д	К	Содержание операции
73-2	94	Отражена сумма, подлежащая взысканию с виновных лиц
73-2	28	Отражена сумма, подлежащая взысканию за брак
50,51,52	73-2	Возмещение указанного выше ущерба
70	73-2	Удержание сумм ущерба заработной платы
94	73-2	Признание необоснованности иска и отказ о взыскании
91-2	73-2	Списан ущерб из-за неплатежеспособности виновного лица

Аналитический учет по счету 73 ведется по соответствующим материально ответственным лицам.

ГЛАВА 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ И ВНЕБЮДЖЕТНЫМИ ФОНДАМИ

11.1. Понятие налогов и сборов

Налоги и сборы – это обязательные платежи, взимаемые с юридических и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Нормативное регулирование учета налогов и сборов осуществляется в соответствии со следующими нормативными правовыми актами:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 (НК РФ ч. 2)» от 05 августа 2000 года № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2017) устанавливает налогоплательщиков, налоговую базу, льготы, порядок и сроки уплаты налогов и сборов.

2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ, регламентирующий учет вообще, в том числе – учет с бюджетом по налогам и сборам.

3. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 года № 197-ФЗ (ред. от 29.07.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2017 г.) регулирует определенные налогооблагаемые показатели.

4. ПБУ № 1/2008 «Учетная политика организации» (утверждено Приказом Минфина России от 06 октября 2008 года № 106н). Согласно ПБУ в учетной политике организации утверждается: план счетов БУ, формы первичных учетных документов, правила признания доходов и расходов организации, правила документооборота, порядок организации внутреннего контроля и т. д.

5. Положение по бухгалтерскому учету, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (ред. от 24.12.2010). Оно определяет порядок организации и ведения БУ, составления предоставления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридическим лицам, независимо от их организационно – правовой формы (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений), в соответствии с законодательством РФ.

6. ПБУ № 10/99 «расходы организации» (утверждено Приказом Минфина России от 06 мая 1997 года № 33н). Затраты организации на оплату труда относятся к расходам по обычным видам деятельности. Расходы признаются в том периоде, в котором они были совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

7. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (утверждено Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 года № 114 н). Данное положение регламентирует правила отражения в БУ и отчетности информации по налогу на прибыль организации. Способ определения налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Налоговый учет, являясь составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление учета налогов и сборов с целью объективного налогообложения и составления налоговой отчетности. В то же время налоговый учет включает проведение самостоятельных расчетов или расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета для правильного определения налоговой базы. Расчетные корректировки производятся вне системно, то есть без отражения в бухгалтерском учете полученных расчетным путем поправок. Это предполагает разработку и утверждение

налоговых регистров, предназначенных для систематизации и накопления информации, которые могут быть представлены в виде расчетов, таблиц, карточек либо регистров налогового, финансового и управленческого учета.

Основными функциями налогового учета являются:

- сбор и фиксирование первичной информации, необходимой для правильного определения налоговых обязательств плательщика;
- своевременное отражение первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах, на счетах бухгалтерского учета;
- правильное определение величины налоговых обязательств налогоплательщика;
- формирование достоверной налоговой отчетности;
- контроль за формированием налоговой информации и налоговой отчетности.

Таким образом, налоговый учет, оставаясь составной частью бухгалтерского учета, представляет собой систему сбора, фиксации и обработки деловой и финансовой информации, необходимой для правильного и объективного исчисления налоговых обязательств и составления налоговой отчетности организации.

11.2. Синтетический учет расчетов с бюджетом

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работниками этой организации.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам)

ко взносу в бюджеты. По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Сальдо счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» обычно кредитовое и показывает задолженность организации перед бюджетом. Однако в ряде случаев оно может быть и дебетовое (при переплате того или иного налога, не возмещенный НДС организациям-экспортерам и т. п.).

По кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» отражаются суммы налогов, причитающихся организацией к уплате в бюджет. Дебетоваться при этом может множество счетов в зависимости от видов уплачиваемых налогов и сборов: организации, являющиеся по законодательству налогоплательщиками, дебетуют счета:

- по учету внеоборотных и оборотных активов (01, 04, 10, 41 и др.), когда в соответствии с законодательством суммы налогов включаются в себестоимость активов или через промежуточные счета (08 «Вложения во внеоборотные активы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей») или непосредственно на дебет счетов по учету активов. К налогам такого рода относится НДС при строительстве объектов основных средств хозяйственным способом, таможенная пошлина и таможенные сборы при импорте ценностей и др.;

- по учету затрат – налог на владельцев автотранспортных средств, налог на пользователей автомобильных дорог и др.;

- 90 «Продажи» – уплачиваемый продавцами ценностей НДС, акцизы, экспортные пошлины и т. п., для которых эта продажа является предметом деятельности;

– 91-2 «Прочие расходы» – налог на имущество, налог на рекламу, НДС при продаже ценностей, когда она не является предметом деятельности организации и др.

– 99 «Прибыли и убытки» – налог на прибыль, налоговые санкции (штрафы, пени) в пользу бюджета и внебюджетные фонды.

Расчет производится по каждому налогу и сбору в пределах налоговой ставки и налогооблагаемой базы.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (*табл. 11.1*) ведется по видам налогов.

К счету открывают следующие субсчета:

- 68-01 «Налог на доходы физических лиц»;
- 68-02 «Налог на добавленную стоимость»;
- 68-03 «Акцизы»;
- 68-04 «Налог на прибыль»;
- 68-07 «Транспортный налог»;
- 68-08 «Налог на имущество»;
- 68-09 «Налог на рекламу»;
- 68-10 «Прочие налоги и сборы»;
- 68-11 «Единый налог на вмененный доход»;
- 68-12 «Единый налог при применении упрощенной системы налогообложения»;
- 68-22 «НДС по экспорту к возмещению»;
- 68-32 «НДС при исполнении обязанностей налогового агента».

В зависимости от источников возмещения налогов и сборов выделяют следующие группы платежей:

- Относимые на счета продаж (90, 91): НДС, акцизы;

- Включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг, капитальные вложения): 08, 20, 23, 25, 26, 29, 97, 44: транспортный налог, земельный, водный и другие);
- Относимые на финансовые результаты организации (91, 99): налог на прибыль, налог на имущество организаций;
- Уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц: (70, 75): НДФЛ.

Таблица 11.1

Типовые операции по счету 68:

Д	К	Содержание операции
99	68	Начислен налог на прибыль
90-3	68	Начислен НДС с выручки от продажи готовой продукции (товаров, работ, услуг)
91-3	68	Начислен НДС с выручки от продажи основного средства (прочего имущества)
70	68	Удержан НДФЛ с заработной платы
70,75	68	Начислен налог по доходам, полученным в виде дивидендов
20,23,44	68	Начислен транспортный налог
91-2	68	Начислен налог на имущество
68	51	Перечисление налогов и сборов в бюджет

11.3. Учет НДС

Основным документом, регламентирующими учет, начисление, расчет и уплату налога на добавленную стоимость, является Налоговый кодекс РФ.

НДС – форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства.

Постановка на учет в качестве налогоплательщика происходит при постановке на учет организации или предпринимателя.

Исходя из ст. 143 НК РФ налогоплательщиками являются: «организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза».

Условно налогоплательщиков можно разделить на две части:

1. «Налогоплательщики НДС, уплачиваемого по реализации товаров, работ и услуг на территории РФ»;
2. «Налогоплательщики НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ».

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг);
- 2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 4) ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией¹.

¹Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 (НК Ф ч. 2) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020).

Налоговая база

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения в соответствии со статьей 146 настоящего Кодекса налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой.

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с настоящей главой и таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При передаче имущественных прав налоговая база определяется с учетом особенностей, установленных настоящей главой.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав, полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Указанные в настоящем пункте доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров (работ, услуг), имущественных прав, установленному статьей 167 настоящего Кодекса, или на дату фактического осуществления расходов. При этом налоговая база при реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных пунктом 1 статьи 164 настоящего Кодекса, в случае расчетов по таким операциям в иностранной валюте определяется в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Если при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав по договорам, обязательство об оплате которых предусмотрено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, или условных денежных единицах, моментом определения налоговой базы является день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав, при определении налоговой базы иностранная валюта или условные денежные единицы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату отгрузки (передачи) товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав. При последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав налоговая база не корректируется. Разницы в сумме налога, возникающие у налогоплательщика-продавца при последующей оплате товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются в составе

внереализационных доходов в соответствии со статьей 250 настоящего Кодекса или в составе внереализационных расходов в соответствии со статьей 265 настоящего Кодекса¹.

Налоговая ставка

Существуют следующие налоговые ставки в РФ:

- 0 % – ставка, используемая в большинстве своем по экспортируемому товаром и услугам;
- 10 % – ставка, применяемая при реализации социально-значимых продовольственных товаров, отдельных товаров для детей и медицинского назначения, научно-образовательных изданий. Данная ставка считается пониженной;
- 20 % – основная ставка, которая применяется ко всем прочим операциям.

Порядок исчисления НДС

Выступает как сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяемая налогоплательщиком по итогам налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, уменьшенная на величину налоговых вычетов.

Порядок и сроки уплаты

НДС уплачивается налогоплательщиком по месту учета по итогам каждого налогового периода не позднее 20-ого числа ме-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая (НК РФ ч. 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020).

сяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Плательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию.

Учет налога на добавленную стоимость ведется на активном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчета по видам ценностей) и активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»).

Счет 19 активный, остаток по счету представляет собой остаток НДС по приобретенным материальным ценностям. Оборот по дебету показывает сумму НДС по приобретенным материальным ценностям, оборот по кредиту – НДС по материальным ценностям, списанным на затраты или на расчеты с бюджетом.

Бухгалтерский учет «входящего» НДС создает для бухгалтера множество проблем:

- сложности в учете;
- организация грамотного аналитического учета;
- при построении субсчетов необходимо учитывать требования Налогового кодекса и налоговой декларации по НДС.

Удобнее учет вести в разрезе видов ценностей:

- субсчет 1 «НДС при приобретении основных средств»;
- субсчет 2 «НДС при приобретении НМА»;
- субсчет 3 «НДС при приобретении МПЗ».

Суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) после фактической оплаты поставщиками материальных ресурсов и их принятия на учет, списывают с Кредита 19 в Дебет 68.

При этом должен вестись отдельный учет сумм налога:

- по оплаченным материальным ценностям;
- по неоплаченным материальным ценностям.

Сумма НДС (учтенная на счете 19) списывается с кредита 19 в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов: 68 – при производственном использовании; 29, 91 (счетов учета источников покрытия затрат на производственные нужды); 91 – при продаже этого имущества.

Типовые проводки по счету 19:

– Д19 К60 – отражены суммы по приобретенным ОС, НМА, МПЗ;

– Д68 К19 – зачет с бюджетом по НДС.

В выручку от реализации входит сумма НДС, полученная от покупателей, однако перечислению в бюджет подлежит разность между суммой НДС (полученного от покупателей) и суммой НДС, уплаченной поставщиками при приобретении ресурсов (*табл. 11.2*).

Таблица 11.2

НДС к уплате в бюджет	НДС полученный от покупателей (Д 90 К 68)	НДС уплаченный поставщикам (Д 68 К 19)
--------------------------	---	--

11.4. Учет налога на прибыль

Основные нормативные документы по учету налога на прибыль:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации, глава 25 «Налог на прибыль организаций».

2. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 года № 114н.

Бухгалтерская прибыль (убыток) формируется по правилам, предусмотренным ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др. Налог на прибыль исчисляется исходя из налоговой базы и ставки по этому налогу.

Налоговая база – это разница между доходами и расходами организации. Бухгалтерская прибыль не равна налоговой, так

как доходы и расходы и момент их признания в БУ и НУ отличаются (табл. 11.3).

Таблица 11.3

Учет доходов и расходов в БУ и НУ

В БУ	В НУ
Согласно ПБУ 9, 10	Согласно Гл. 25 НК
Цель учета: достоверная и полная картина финансово-хозяйственной деятельности	Цель учета: исчисление налога на прибыль
Согласно ПБУ 9/99: – доходы от обычных видов деятельности; – прочие доходы	Согласно НК РФ: Доходы: – доходы от реализации товаров (работ, услуг); – внереализационные доходы
Согласно ПБУ 10/99: – расходы от обычных видов деятельности; – прочие расходы	Согласно НК РФ: Расходы: – расходы от реализации товаров (работ, услуг); – внереализационные расходы
Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала	При исчислении налога на прибыль: – амортизация начисляется другими способами; – установлен ряд доходов и расходов, которые не признаются в целях обложения налогом на прибыль; – организации в целях исчисления налога на прибыль должна вести налоговый учет

Окончание таблицы 11.3

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к увеличению капитала	ПБУ 18/02 – попытка преодолеть существующие трудности и совместить бухгалтерский учет с налоговым
Итоговый финансовый результат деятельности организации отражается на счете 99	
<p>ПБУ 18/02 определяет порядок отражения в БУ:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сумм налога на прибыль, подлежащих уплате в бюджет, или сумм излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающихся организации; – сумм зачета по налогу, произведенного в отчетном периоде; – сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль в последующих отчетных периодах; – расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом должны отражаться в БФО 	

Учет налога на прибыль в свете ПБУ 18/02

Налогооблагаемая прибыль (убыток) – налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитанная в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (ст. 247 НК РФ). В налоговом учете расходами признаются лишь те суммы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль различаются вследствие несовпадения подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Указанные несоответствия порождают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, по-другому называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета воспользуйтесь формулой:

Условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР/УД) = Бухгалтерская прибыль (убыток) отчетного периода (БП/БУ) × ставка налога на прибыль.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату.

Для отражения этих сумм к счету 99 «Прибыли и убытки», который является источником начисления налога на прибыль, открывается специальный субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» (УРД).

По итогам отчетного периода, рассчитав сумму налога на бухгалтерскую прибыль, необходимо осуществить проводку (табл. 11.4):

Таблица 11.4

Д	К	Содержание операции
99УРД	68	Начислен условный расход по налогу на прибыль (при наличии бухгалтерского убытка)
68	99УРД	Начислен условный доход по налогу на прибыль

Далее необходимо найти разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и НК РФ. С учетом разницы скорректировать начисленный условный доход (расход) по налогу на прибыль.

Разницы могут быть:

- постоянными;
- временными.

Постоянные разницы (ПР), постоянные налоговые активы (ПНА) и обязательства (ПНО)

Постоянные разницы (ПР) – это доходы (расходы), которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но никогда не учитываются при расчете налогооблагаемой прибыли ни в текущем отчетном, ни в последующих отчетных периодах.

В Налоговом кодексе существует ряд расходов, которые не учитываются в налогообложении ни при каких обстоятельствах (ст. 270 НК РФ). Постоянная разница возникает также в случае, если в НУ формируются какие-либо резервы и по итогам отчетного периода суммы неиспользованных резервов включаются в состав внереализационных доходов. При этом в бухгалтерском учете формирование таких резервов не предусмотрено. В этом случае при формировании резерва в НУ мы имеем расходы, которые не учитываются в БУ, а при включении суммы неиспользованного резерва во внереализационные доходы в НУ – доходы, которые не учитываются в бухгалтерском учете. В БУ существуют доходы, которые не учитываются при расчете налога на прибыль. В частности, к таким доходам относятся:

– доходы в виде сумм процентов, полученных в соответствии с требованиями статей 78, 79, 176 и 203 НК РФ из бюджета (внебюджетного фонда) (п. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ);

– доходы в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика перед бюджетами разных уровней (п. 21 п. 1 ст. 251 НК РФ), списанной или уменьшенной в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ.

Если подобные операции у вас возникли, значит, «бухгалтерская» прибыль стала больше налоговой. Поэтому ее нужно уменьшить. Для этого разницу умножают на ставку налога на прибыль и результат отражают такой проводкой:

Дебет 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», Кредит 99, субсчет «Постоянный налоговый актив» – начислен постоянный налоговый актив.

Таким образом, постоянные разницы – это:

– доходы (расходы), формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) и не принимающие участия в формировании налоговой базы по налогу на прибыль;

– доходы (расходы), формирующие налоговую базу по налогу на прибыль и не принимающие участия в формировании бухгалтерской прибыли (убытка).

Постоянные разницы могут приводить к увеличению или к уменьшению налогооблагаемой прибыли по сравнению с бухгалтерской.

Постоянное налоговое обязательство (ПНО) – это сумма налога на прибыль, которую необходимо «доплатить» в бюджет в связи с тем, что часть расходов не может быть учтена для целей налогообложения. Это увеличение налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, рассчитанной исходя из «бухгалтерской» прибыли (п. 7 ПБУ 18/02).

Постоянный налоговый актив (ПНА) – это сумма налога на прибыль, на которую нужно уменьшить задолженность бюджету по налогу на прибыль в отчетном периоде по сравнению с суммой налога, которая рассчитывается исходя из «бухгалтерской» прибыли в связи с тем, что часть доходов не учитывается для целей налогообложения.

Постоянное налоговое обязательство (активы) образуется, когда у организации есть расходы или доходы, которые учитываются для целей бухгалтерского учета, но не включаются в расчет налога на прибыль.

Величина постоянного налогового обязательства или актива рассчитывается по формуле:

ПНО (ПНА) = ПР × Ставка налога на прибыль,

где ПР – постоянные разницы.

Учет постоянных налоговых обязательств и активов следует вести на счете 99 «Прибыль и убытки» на отдельном субсчете «Постоянное налоговое обязательство» или «Постоянный налоговый актив».

Временные разницы

Временные разницы возникают, когда момент признания расходов (доходов) в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. То есть в БУ суммы признаются в одном отчетном периоде, а в НУ – в другом, со сдвигом во времени. Суммы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды, называются *временными разницами* (п. 8 ПБУ 18/02).

Это может происходить при применении различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учетах. Например, для целей БУ п. 18 ПБУ 6/01 установлено, что начисление амортизации объектов ОС производится одним из следующих способов:

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

А в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ налогоплательщики вправе использовать для некоторых амортизационных групп ОС не только линейный, но и нелинейный способ амортизации, почти удваивающий суммы

амортизационных начислений. Возможно также применение специальных коэффициентов для оборудования, являющегося предметом лизинга, и ОС, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности.

Иными словами, временные разницы возникают из-за того, что расходы (доходы), которые вы признали в БУ, при налогообложении учитываются в том же объеме, но в других отчетных периодах. Так, первоначальная стоимость ОС в бухгалтерском и налоговом учете совпадает, то есть общая сумма амортизационных отчислений будет одинаковой. Но в данном отчетном периоде отчисления могут различаться.

Временные разницы в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) делятся на:

- вычитаемые;
- налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы (ВВР) и отложенные налоговые активы (ОНА)

Вычитаемые временные разницы возникают, если расходы в БУ признают раньше, чем в НУ, а доходы – позже, со сдвигом во времени.

Такие ситуации могут возникать, если:

- сумма начисленных расходов (например, амортизации ОС) в БУ больше, чем в НУ;
- фирма, использующая кассовый метод, начислила расходы, но фактически их не оплатила;
- убыток прошлого периода не был использован в этом году и перенесен на будущее;

– в текущем году произошла переплата налога на прибыль и вам должны засчитать его в счет будущих платежей.

Вычитаемая временная разница (ВВР) – это доходы или расходы, которые учитываются при формировании «бухгалтерской» прибыли в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемой прибыли – в следующих отчетных периодах. Иными словами, это сумма, на которую текущая налогооблагаемая прибыль больше «бухгалтерской» (однако в последующие периоды это различие исчезнет).

Такие временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в будущих отчетных периодах.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую вы оплатили сейчас, но зачете в будущем. Она носит название отложенный налоговый актив.

Отложенный налоговый актив (ОНА) – это положительная разница между реальным, текущим налогом на прибыль и условным расходом по налогу, исчисленным из балансовой прибыли. Он показывает, на сколько можно будет уменьшить сумму этого «условного» налога в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

ОНА = ВВР × Ставка налога на прибыль

Аналог ОНА – НДС, который учитывается на счете 19. При выполнении всех необходимых согласно НК РФ условий он будет принят к вычету, будет уменьшать обязательства перед бюджетом. Аналогично будет учитываться и ОНА по налогу на прибыль, но только на счете 09.

Организация признает ОНА в том отчетном периоде, когда возникают ВВР, если есть вероятность получения в будущем налогооблагаемой прибыли.

ВВР, как и налогооблагаемые, в отчетном периоде отражаются в БУ обособленно, а именно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых они возникают. ОНА учитываются на счете 09 «Отложенный налоговый актив». В дальнейших отчетных периодах происходит списание в состав «налоговых» расходов суммы убытка. При этом бухгалтерская прибыль остается неизменной, так как сумма убытка в БУ была учтена одновременно. Таким образом, в периоде реализации амортизируемого имущества в БУ необходимо отразить ВВР в сумме налогового убытка, связанного с такой реализацией.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) и отложенные налоговые обязательства (ОНО)

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если расходы в БУ признают позже, чем в НУ, а доходы – раньше. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Однако в следующих периодах ситуация изменится, и бухгалтерская прибыль станет меньше налоговой. Расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета согласно ПБУ 18/02 называются *налогооблагаемыми временными разницами* (НВР).

НВР могут возникать если:

– фирма, использующая кассовый метод, начислила выручку от реализации, штрафные санкции по обязательствам, но фактически деньги не получила;

- сумма начисленных расходов (например, амортизации ОС) в БУ меньше, чем в НУ;
- фирма получила отсрочку или рассрочку по уплате налога на прибыль.

К образованию НВР ведет и применение различных способов амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета, когда в БУ сумма начисленной амортизации ниже, чем в НУ.

Рассмотрим для примера порядок отражения процентов по кредитам и займам. В БУ он регулируется ПБУ 15/01. Проценты по кредитам и займам, начисленные до момента ввода в эксплуатацию инвестиционного актива, подлежат включению в стоимость инвестиционного актива. В НУ в соответствии с п. 2 п. 1 ст. 269 НК РФ проценты по кредитам и займам, уплачиваемые организацией, включаются во внереализационные расходы, но только в той сумме, которая не превышает определенной нормативной величины. Это значит, что текущий финансовый результат по БУ будет превышать налогооблагаемую прибыль. И, следовательно, «бухгалтерскую» прибыль нужно увеличить на сумму этих разниц, чтобы соотнести ее с прибылью в НУ.

НВР рассчитываются так же, как и ВВР, но будут иметь противоположный знак. Они отражаются в аналитике БУ соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникли.

Эти разницы приводят к увеличению сумм налога на прибыль в последующих периодах. При этом сумма налога на прибыль, которую вы должны будете «доплатить» в последующих периодах, называется отложенным налоговым обязательством (ОНО).

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – это отрицательная разница между реальным текущим налогом на прибыль и условным расходом по налогу, исчисленным с балансовой прибыли. ОНО показывает, насколько нужно будет увеличить

сумму этого «условного» налога в следующем за отчетным периоде (в последующих отчетных периодах).

ОНО признается в том отчетном периоде, когда возникают НВР, и рассчитывается по формуле:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

Аналогично будет учитываться отложенный налог на прибыль на счете 77 и отложенный НДС с выручки при признании момента возникновения обязательств перед бюджетом «по оплате» на счете 76 как предстоящие обязательства перед бюджетом. По мере уменьшения или полного погашения НВР будут постепенно погашаться и ОНО. В аналитике соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых учитывается НВР, данные будут корректироваться. Если выбывает объект актива или обязательства, по которому было ранее начисление ОНА, и эти суммы больше не будут увеличивать сумму налога на прибыль в будущем, то происходит списание ОНО на счет прибылей и убытков: Д99 К77.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) – это сумма фактического налога, который следует уплатить в бюджет за отчетный период. Она определяется исходя из величины условного дохода/расхода и его корректировок на суммы ПНО, ОНА и обязательств отчетного периода.

Текущий налог на прибыль равен величине налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

Текущий налог на прибыль (ТН) рассчитывается по формуле:

$$\text{ТН} = \text{УР (УД)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО},$$

где УР (УД) – условный расход (доход) по налогу на прибыль.

Схема расчета текущего налога на прибыль приведена в п. 21 ПБУ 18/02. Практический пример расчета текущего налога на прибыль приведен в приложении к ПБУ 18/02. Чтобы убедиться в правильности расчета текущего налога, можно выполнить альтернативный расчет следующим образом:

Текущий налог на прибыль = Налогооблагаемая прибыль отчетного периода × ставку налога на прибыль.

Чистая прибыль (убыток) без учета временных разниц будет определяться по формуле:

$$\text{ЧП} = \text{БП} - \text{УР} - \text{ПНО} + \text{ПНА},$$

где БП – бухгалтерская прибыль.

Структуре Отчета о прибылях и убытках соответствует следующая формула определения чистой прибыли с учетом временных разниц:

$$\text{ЧП} = \text{БП} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \text{ТНП},$$

где ТНП – текущий налог на прибыль.

Здесь имеются в виду начисленные или зачтенные ОНА, ОНО, отраженные проводками: Д09 К68; Д68 К09; Д68 К77; Д77 К68.

К чистой прибыли эти проводки отношения не имеют. Но в некоторых случаях ОНА и ОНО должны быть списаны на счет прибылей и убытков. Тогда они окажут влияние на чистую прибыль и убыток.

11.5. Учет расчетов с внебюджетными фондами

Внебюджетным фондом называют государственный орган, финансовые ресурсы которого формируются за пределами государственного бюджета.

Источник финансирования внебюджетных фондов – обязательные отчисления, которые осуществляют ЮЛ с целью реализации социальных прав граждан. Именно поэтому внебюджетные фонды также называют социальными. В настоящий момент в РФ действуют 3 основных социальных внебюджетных фонда: Пенсионный (ПФР), Фонд социального страхования (ФСС) и обязательного медицинского страхования ФФОМС). Выплаты во внебюджетные фонды обязательны к перечислению. Базой начисления выплат являются доход сотрудника, выплачиваемый работодателем. К таким доходам относятся: зарплата; надбавка, доплата; оплата по договору подряда, авторскому договору; выходные пособия.

Основными нормативными правовыми документами, регламентирующими учет расчетов с внебюджетными фондами являются:

1. № 167-ФЗ от 15.12.2001 г. «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Данный ФЗ занимается регулированием отношения в системе пенсионного страхования, он позволяет установить взносы в Пенсионный Фонд.

2. Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством». Данный ФЗ призван устанавливать основы, которые обеспечивают обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, и определяет порядок возмещения вреда, при причинении жизни и здоровью работника при исполнении им обязанностей по трудовому договору. Закон определяет условия, размеры и порядок обеспечения граждан РФ пособиями по временной нетрудоспособности, по беремен-

ности и родам и др. Кроме того, закон регулирует ответственность за достоверность сведений, содержащихся в документах, необходимых для назначения, исчисления и выплаты пособий¹.

3. Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Сущность данного ФЗ заключается в том, что он является основным источником регулирования страхования от производственного травматизма, также этот ФЗ устанавливает субъекты страхования, объект и базу для начисления взносов, порядок их расчета и выплаты².

4. Федеральный закон от 29.11.2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации». Данный закон занимается регулированием отношений, которые возникают в связи с осуществлением обязательного медицинского страхования. А также этот ФЗ определяет правовое положение субъектов обязательного медицинского страхования и различных участников обязательного медицинского страхования. В компетенцию данного закона входят также и основания возникновения прав и обязанностей участников обязательного медицинского страхования, различного рода гарантии их реализации, отношения и ответственность, которые связаны с выплатой страховых взносов на обязательное медицинское страхование неработающего населения³.

5. Федеральный закон от 01.04.1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования». Согласно ст. 11 работодателя обязаны

¹ № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования».

² № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

³ № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

предоставлять в составе расчета по форме РСВ-1 ПФР данные персонифицированного учета. «Работодателя могут оштрафовать на сумму в размере 5 % от величины взносов в ПФР, которые были начислены за последние 3 месяца отчетного периода, по итогам которого было допущено нарушение»¹.

Учет расчетов с внебюджетными фондами ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». По дебету счета 69 отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование. По кредиту этого счета показывается задолженность организации перед органами социального страхования и обеспечения граждан. Эта задолженность формируется за счет средств предприятия. При этом дебетуются счета, на которых отражено начисление оплаты труда или счет 99 «Прибыли и убытки» (в части пеней и штрафов).

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» обычно имеет кредитовое сальдо, которое означает задолженность организации, а может иметь и дебетовое сальдо, которое означает задолженность органов социального страхования и обеспечения перед предприятием. Дебетовое сальдо обычно возникает по расчетам по социальному страхованию, когда сумма взносов, причитающихся с предприятия, оказывается меньше сумм, выплачиваемых работникам за счет платежей на социальное страхование (пособия по временной нетрудоспособности, пособия по беременности и родам и т. п.).

¹ О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402 : принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. : одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 г. : (ред. от 23.05.2016 г.) // СПС «Консультант Плюс» (дата обращения : 06.04.2017).

Аналитический учет по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» ведется в разрезе каждого вида расчетов.

В пояснениях к этому счету сказано, что при наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения могут открываться дополнительные субсчета. Примером такого случая может быть субсчет по расчетам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Отражение оплаты начисленных взносов на этом счете осуществляется на основании данных денежных счетов. Отражение начислений осуществляется на основании специальных расчетов, выполняемых по каждому отчислению.

Построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных:

- по каждому внебюджетному фонду;
- по каждому отчетному периоду;
- по каждому виду платежа.

Объектами учета на данном счете являются суммы начисленных отчислений, суммы штрафных санкций.

При отражении операций по расчетам с внебюджетными фондами учет ведется по каждому фонду и виду отчислений раздельно на уровне субсчетов. Для получения достаточной информации для управленческих целей и осуществления контроля расчетов с внебюджетными фондами вводятся субсчета, открываемые на каждый вид платежа (отчисление, пеня, штрафы).

К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

– 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

По дебету 69 счет корреспондирует со счетами затрат: 20, 25, 26, 44. Проводки для начисления взносов (табл. 11.5):

Таблица 11.5

Д	К	Содержание операции
20,23,25,26,44	69-1	Начисление в Фонд социального страхования
20,23,25,26,44	69-2	Начисление Пенсионный фонд
20,23,25,26,44	69-3	Начисление в Фонд медицинского страхования
20,23,25,26,44	69-11	Начисление в Фонд социального страхования на страхование от несчастных случаев

Страховые взносы во внебюджетные фонды начисляются предприятиям на все виды выплат (в денежном или натуральном выражении) по всем основаниям включая штатных, внештатных, сезонных, временных, совместителей, а также выполняющих разовые, случайные и кратковременные работы, оплата простоев, времени выполнения государственных обязанностей, часов ночной работы, сверх урочных, за совмещение профессий, премии за производственные результаты.

В соответствии с НК РФ работодатели обязаны уплачивать:

- взносы на обязательное пенсионное страхование – 22 %;
- взносы на обязательное медицинское страхование – 5,1 %;
- взносы на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 2,9 %.

ГЛАВА 12.

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

12.1. Показатели, характеризующие финансовое положение организации

Финансовый результат за отчетный год представляет собой прирост (уменьшение) капитала организации, образовавшийся в ходе ее предпринимательской и иной деятельности за этот период (разница между доходами и расходами).

Величина финансового результата от деятельности за отчетный период выявляется подсчетом и балансированием всех доходов и расходов за отчетный период.

Данный подсчет производится в документах бухгалтерской финансовой отчетности «Отчет о финансовых результатах». Финансовый результат деятельности итоговым результатом показывается в бухгалтерском балансе (III раздел «Капитал и резервы»).

Доходами считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают такие статьи, как выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти и т. п., а также прочие доходы (поступления от продажи списываемых объектов основных средств и других активов; нереализованная прибыль, полученная вследствие переоценки ценных бумаг, и др.).

Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями по решению собственников. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство проданной

продукции (товаров, работ, услуг) с учетом затрат на оплату труда работников, амортизационных отчислений, управленческих и коммерческих расходов, а также потерь (убытки от продажи и иных случаев списания объектов основных средств и других активов, изменений валютных курсов и др.).

Доходы в соответствии с ПБУ 10/99:

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

Доходы от обычных видов деятельности

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка).

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 (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Прочие поступления:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

– прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

– поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

– проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

– поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие доходы: поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих поступлений определяется в следующем порядке:

1. Величину поступлений от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяют в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 6 настоящего Положения.

2. Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

3. Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен

на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

4. Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

5. Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- 1) о порядке признания выручки организации;
- 2) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Учет расходов в соответствии с ПБУ 9/99

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности

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 предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, 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.

Для целей управления в БУ организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации,

имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствие неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

1. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

2. В отчете о финансовых результатах расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

3. В случае выделения в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

– расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;

- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;
- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

12.2. Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг)

Обычными видами деятельности в сфере предпринимательства являются продажа товаров, продукции, выполнение работ, оказание услуг, а доходы от этих операций (далее – выручка) считаются доходами от обычных видов деятельности.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, а также для определения финансового результата предназначен счет 90 «Продажи».

По дебету и кредиту этого счета отражается один и тот же объем реализации, но в разной его оценке:

- по кредиту – это цена реализации ГП (работ, услуг, товаров);
- по дебету – это полная себестоимость с НДС, акцизом (и т. д.) этих же товаров (ГП, услуг, работ).

Цель отражения операций на счете 90 – определение финансовых результатов от реализации.

Финансовый результат определяется ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию. Расчет производится в виде разницы между ценами реализации и себестоимостью продукции.

Субсчета счета 90:

- 90-1 – выручка;

- 90-2 – себестоимость продаж;
- 90-3 – налог на добавленную стоимость;
- 90-4 – акцизы;
- 90-9 – прибыль /убыток от продаж.

Выручка признается в БУ при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Эта уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организаций к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Алгоритм учета выручки и финансового результата (*табл. 12.1*):

Таблица 12.1

Д	К	Содержание операции
62	90-1	Признана выручка от проданных изделий, работ и услуг
90-2	20,41,43	Списана себестоимость проданных изделий, работ и услуг
90-2	40	Списано отклонение фактической себестоимости от плановой
90-2	26,44	Списаны общехозяйственные и коммерческие расходы
90-3	68	Отражен НДС к уплате в бюджет
90-9	99	Списан финансовый результат (прибыль)
99	90-9	Списан финансовый результат (убыток)

В случае, когда в соответствии с учетной политикой исчисляется *ограниченная себестоимость*, расходы управленческого и коммерческого характера в качестве условно-постоянных подлежат списанию в дебет счета 90 с кредитованием счетов 26 и 44.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров до продажным ценам, в конце месяца сторнируется сумма торговых наценок, относящихся к проданным товарам.

Счет 90 используется не только для исчисления результата продажи, но и для формирования накопительных итогов к отчету о прибылях и убытках.

По окончании каждого месяца субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» закрывается перечислением сумм на счет 99 «Прибыли и убытки». Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года.

При составлении годовой бухгалтерской отчетности после перенесения сальдо с субсчета 90-9 на счет 99 оформляются заключительные записи по закрытию всех других субсчетов счета 90. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 90-9. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 «Экспортные

пошлины» закрываются записями по кредиту в дебет субсчета 90-9. Сумма с дебета субсчета 90-1 списывается в кредит субсчета 90-9. В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового года ни один из субсчетов счета 90 сальдо не имеет.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданных товаров, выполняемых работ, оказываемых услуг и т. п. Кроме того, может вестись аналитический учет по этому счету по регионам продаж и другим направлениям (сегментам деятельности), предусмотренным учетной политикой организации.

12.3. Учет финансовых результатов от прочих видов деятельности

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода. Цель счета: формирование финансовых результатов от прочих видов деятельности.

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества – в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);
- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- прочие доходы.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции – в корреспонденции со счетами учета затрат;

- расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;
- курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;
- прочие расходы.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы» – учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.
- 91-2 «Прочие расходы» – учитываются прочие расходы.

– 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91 – «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

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».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Типовые операции по счету 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 12.2):

Таблица 12.2

Д	К	Содержание операции
62	91-1	Признана выручка от продажи ОС или другого имущества
91-2	01,04	Списана остаточная стоимость ОС, НМА
91-НДС	68	Отражен НДС от продажи ОС, НМА
91-2	10	Списана балансовая стоимость материалов при их выбытии
76-3	91-1	Доходы по договору простого товарищества
76-3	91-1	Доходы от участия в других организациях, доход по ценным бумагам, проценты по выданным займам
10,50,43	91-1	Выявлен излишек денежных средств, материалов, готовой продукции при инвентаризации
51	91-1	Поступили денежные средства в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток
50,51	91-1	Получены штрафы, пени и неустойки
50,52	91-1	Отражены положительные курсовые разницы
91-2	50,52	Отражены отрицательные курсовые разницы
76	91-1	Начислена арендная плата
91-2	60,62,76	Отражен убыток от списания безнадежной к получению дебиторской задолженности
91-2	14,59,63	Отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам
91-2	66,67	Начислены проценты по полученным кредитам, займам
91-2	50,51,60,62,76	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате
91-2	19	Списание НДС по непроизводственным расходам
91-9	99	Отражена прибыль по прочим видам деятельности
99	91-9	Отражен убыток по прочим видам деятельности

12.4. Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия

Учет результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия происходит на счете 99 «Прибыли и убытки». На нем собираются все виды понесенных расходов и полученных доходов предприятия за отчетный период. На основании полученных результатов образуется убыток (прибыль) от финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Прибыль, отраженная на счете 99, является основной для целей налогообложения. Исходя из нее рассчитывается налог на прибыль.

Для того чтобы своевременно и правильно отразить операции по формированию конечного финансового результата деятельности предприятия, бухгалтеру необходимо обратить внимание на следующие основные этапы учета:

1. Отражение в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции (работ, услуг).

2. Отражение в бухгалтерском учете фактической себестоимости продукции (работ, услуг), соблюдение порядка учета затрат на производство и калькулирование себестоимости готовой продукции.

3. Отражение в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов организации.

4. Исчисление налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль.

Обратимся к первым двум этапам учета формирования финансового результата деятельности организации. Исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации ведут бухгалтерский учет продаж методу начисления, то есть продукция, товары, работы, услуги признаются проданными в момент перехода права собственности

на них от продавца (исполнителя) к покупателю независимо от факта оплаты. В БУ может быть принят метод отражения выручки по оплате только при наличии оговоренного в каждом конкретном хозяйственно договоре момента перехода собственности, отличным от общих условий перехода права собственности, например при условии перехода права собственности после осуществления оплаты продукции (работ, услуг). Принципом отражения в БУ выручки по моменту оплаты также могут руководствоваться субъекты малого предпринимательства, однако в этом случае затраты, относящиеся к проданной продукции, учитываются только в своей оплаченной части.

Финансовые результаты деятельности организации по итогам каждого отчетного периода отражаются на счетах 90, 91, 99. Сальдо по ним – доходы или расходы. Таким образом, выявляются результаты деятельности организации в конце отчетного периода. Окончательный итог определяется в конце календарного года при реформации баланса. Суть реформации баланса заключается в закрытии ряда счетов, на которых нарастающим итогом с начала года учитываются все текущие доходы и расходы организации и выявление чистой прибыли или убытка, полученных за год.

Реформация баланса:

I. Закрывается счет 90. На этом этапе ежемесячно бухгалтер сопоставляет обороты по счету 90:

- Д90-9 К99 – отражена прибыль за отчетный месяц;
- Д99 К90-9 – убыток.

В конце года все субсчета, открытые к счету 90, закрываются внутренними записями следующим образом: Д90-1 К90-9 – закрыт субсчет «Выручка» и т. д.

В итоге на 1 января наступающего года по всем субсчетам 90 счета будет нулевой остаток.

II. Все то же самое на счете 91.

III. Закрытие счета 99. На счете 99 в течение года собираются все финансовые результаты. В результате получается, что сальдо по этому счету будет равно чистой прибыли или убытку по итогам года. Это сальдо списывается на счет 84: Д99 К84 – списана чистая прибыль.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечить формирование данных для отчета о прибылях и убытках.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. По дебету счета 99 отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат.

На счете 99 в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисленные платежи налога на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций записываются по дебету счета 99 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на этих счетах.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Таким образом, сформированный на счете 99 финансовый результат переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», на котором ведется учет собственной прибыли организации. Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Прибыль, остающаяся в распоряжении организации после уплаты налогов, может быть использована на выплату дивидендов учредителям.

Нераспределенная прибыль представляет собой сумму чистой прибыли, не распределенной в виде дивидендов (или иным способом) между участниками организации в соответствии с учредительными документами, и отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Убыток за отчетный период показывается по дебету счета 84. Кредитовое сальдо этого счета переносится в балансовый отчет как прибыль, дебетовое – как непокрытый убыток.

Непокрытые убытки отчетного периода могут покрываться за счет резервных фондов, взносов участников (если это предусмотрено учредительными документами). При недостаточности этих средств на счете 84 образуется дебетовое сальдо, которое переходит на следующий год.

Исполнительные органы организации любой организационно-правовой формы обязаны представить собственникам отчет о результатах работы за каждый прошедший финансовый год. Финансовый отчет утверждается на годовых собраниях акционерных об-

ществ и обществ с ограниченной ответственностью, которые проводятся ежегодно. Финансовый отчет включает баланс, отчет о прибылях и убытках, другие формы отчетности, аудиторское заключение. Участники собрания принимают решение о распределении полученной за год прибыли или об источниках покрытия убытков, определяют размер дивидендов. Решения, принятые на собрании, являются основанием для того, чтобы бухгалтерия могла сделать соответствующие начисления и бухгалтерские записи.

В соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» дивиденд может выплачиваться ежеквартально или раз в полгода, раз в год. Решение о выплате промежуточного дивиденда и его размере принимает совет директоров. Размер годового дивиденда объявляется общим годовым собранием по результатам работы за год с учетом выплаты промежуточных дивидендов, он не может быть больше рекомендованного советом директоров (наблюдательным советом) общества и меньше выплаченных промежуточных дивидендов. Общее собрание акционеров вправе принять решение о невыплате дивиденда по акциям определенных категорий (типов), а также о выплате дивидендов в неполном размере по привилегированным акциям, размер дивиденда по которым определен в уставе.

Владельцы привилегированных акций получают фиксированный доход, поскольку размер дивиденда указывается в момент их выпуска в проспекте эмиссии. Он может быть предусмотрен в уставе общества в виде твердой денежной суммы или в процентах к номинальной стоимости привилегированных акций. Дивиденды по этим акциям начисляются и выплачиваются в первую очередь и независимо от размеров полученной прибыли. Если полученной прибыли недостаточно для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, то для этих целей используются специально создаваемый резерв и другие источники.

Процедура определения размера дивидендов по обыкновенным акциям из расчета на одну акцию предусматривает предварительное исключение из общей суммы прибыли, направляемой на выплату дивидендов по привилегированным акциям, и деление полученного результата на количество полностью оплаченных обыкновенных акций. При этом в знаменателе не учитываются собственные акции, выкупленные у акционеров и находящиеся на балансе акционерного общества.

АО не может выплачивать дивиденды в ряде случаев, в том числе:

- до полной оплаты всего уставного капитала общества;
- до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со ст. 76 названного Закона;
- если на день принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с правовыми актами РФ о несостоятельности (банкротстве) предприятий или если указанные признаки появятся у общества в результате выплаты дивидендов;
- если на день принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его УК и резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций либо станет меньше их размера в результате выплаты дивидендов.

Для бухгалтерии важны не только размер дивидендов и форма выплаты, не менее важна дата выплаты. Дата выплаты годовых дивидендов определяется уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов. Дата выплаты промежуточных дивидендов определяется решением совета директоров общества о выплате промежуточных

дивидендов, но не может быть установлена ранее 30 дней со дня принятия такого решения.

Для каждой выплаты дивидендов совет директоров общества составляет список лиц, имеющих право на получение дивидендов. В список лиц, имеющих право на получение промежуточных дивидендов, должны быть включены акционеры и номинальные держатели акций, включенные в реестр акционеров общества не позднее чем за 10 дней до даты принятия советом директоров общества решения о выплате дивидендов, а в список лиц, имеющих право на получение годовых дивидендов, – акционеры и номинальные держатели акций, внесенные в реестр акционеров общества на день составления списка лиц, имеющих право участвовать в годовом общем собрании акционеров. Таким образом, начисление дивидендов в акционерном обществе происходит на основании решения собрания акционеров, решения совета директоров по списку, представленному им же. Дивиденд объявляется в полном размере, включая сумму налога. По итогам года принимается окончательный дивиденд как сумма промежуточных дивидендов.

Общество с ограниченной ответственностью (ООО) вправе ежеквартально, раз в полгода или раз в год принимать решение о распределении чистой прибыли между участниками общества. Решение об определении части прибыли общества, подлежащей распределению, принимается общим собранием участников. Часть прибыли ООО, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале. Уставом, принятым всеми участниками общества единогласно, может быть установлен иной порядок распределения прибыли. Следует отметить, что изменение и исключение положений устава ООО, устанавливающих иной порядок,

осуществляются по решению общего собрания участников, принятому единогласно. Так же, как и в АО, в ООО имеются ограничения на распределение прибыли между участниками. Эти ограничения аналогичны ограничениям, принятым для АО.

Для учета расчетов с акционерами или участниками обществ по доходам используется субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» счета 75 «Расчеты с учредителями». Субсчет пассивный, сальдо кредитовое показывает сумму задолженности общества акционерам и участникам; по кредиту отражается начисление задолженности по дивидендам, по дебету – ее погашение.

При недостаточности прибыли могут привлекаться средства других источников, в частности добавочного капитала: Д83 К75-2.

Объявление дивидендов в размере, при котором на их выплату не хватает прибыли и других источников, вынуждает АО использовать средства РК. В противном случае оно должно объявить себя банкротом: Д82 К75-2. Такой вариант погашения обязательств по дивидендам должен быть предусмотрен уставом общества.

Дивиденды, подлежащие к получению согласно договору по акциям, когда предприятие имеет финансовые вложения в ценные бумаги других организаций, процентные облигации государственных и местных займов и т. п., отражаются в учете: Д76 К91.

Организация вправе принять решение о направлении причитающихся ей дивидендов на развитие производственной базы указанных обществ, увеличение их уставного капитала: Д58 К76.

Если акционеры являются работниками организации, то дивиденды начисляются бухгалтерской записью: Д75-2 К70. Выплата дивидендов своим работникам отражается: Д70 К50.

Дивиденды сторонним инвесторам выплачиваются безналичным путем: Д75-2 К51,52. Возникающая курсовая разница, если выплата дивидендов произведена в иностранной валюте, списывается на финансовые результаты инвестора.

При падении курса рубля к иностранной валюте организация будет иметь убыток на сумму отрицательной курсовой разницы. В учете следует сделать обратную запись по отношению к приведенной выше.

Обязательства АО по дивидендам перед государством, если в капитале его находится государственная собственность, фиксируются в текущем учете записью: Д84 К68.

По истечении сроков исковой давности обязательства по невыплаченным и неполученным дивидендам закрываются с перечислением их в состав прочих доходов организации: Д70,75-2 К91-1.

С суммы начисленных дивидендов, процентов, полученных по отдельным видам ценных бумаг (кроме доходов, полученных по государственным ценным бумагам), организация уплачивает налог на прибыль. Отражение суммы налога у организации: Д75-2 К68. Удержание налога с указанных доходов ФЛ-сотрудников: Д70 К68.

Налог уплачивается в течение 10 дней с момента наступления срока выплаты дивидендов или процентов (кроме дивидендов по акциям). Расчет представляется в налоговые органы в срок не позднее 30 дней по окончании отчетного периода при выплате промежуточных дивидендов и не позднее 1 апреля следующего за отчетным года – по годовым итогам.

Налог уплачивается в 5-дневный срок после представления расчета по налогу с дивидендов: Д68 К51.

Дивиденды начисляются на основании протокола решения собрания акционеров, представленного списка акционеров в ведомости и карточках, в которых отражаются и суммы удержанных налогов. Перечисление и выплата доходов осуществляются на основании расходных кассовых ордеров и платежных поручений.

Прибыль, распределенная между участниками ООО, начисляется на основании решения собрания участников в карточках,

предназначенных для учета расчетов с участниками. По операциям, связанным с распределением прибыли и удержанием налогов, составляется корреспонденция счетов:

Таблица 12.3

Д	К	Содержание операции
84	75	Суммы начисленных дивидендов за отчетный период
82	75	Суммы начисленный дивидендов по привилегированным акциям в случае, когда размер полученной прибыли меньше сумм, причитающихся к выплате по дивидендам
75	68	Суммы удержанного налога доходов ФЛ – акционеров
75	50,51	Суммы доходов, перечисленные акционерам

АО раскрывает информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах:

1) базовой прибыли (убытка) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам – владельцам обыкновенных акций;

2) прибыли (убытка) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном периоде – разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию АО, в случаях:

– конвертации всех конвертируемых ценных бумаг АО в обыкновенные акции (далее – конвертируемые ценные бумаги);

– при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества.

При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста указанных значений в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг АО.

Корректировка осуществляется путем увеличения числителя и знаменателя, используемых при расчете базовой прибыли на акцию, на суммы возможного прироста соответственно базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении в случае конвертации ценных бумаг.

При определении возможного прироста прибыли в расчет принимаются все расходы (доходы), относящиеся к вышеуказанным конвертируемым ценным бумагам и договорам, которые АО перестанет осуществлять (получать) в случае конвертации в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг.

Распределение прибыли между участниками ООО, как было отмечено, зависит от решения совета директоров, собрания акционеров.

Физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, называются аффилированными лицами.

Аффилированными лицами ЮЛ являются:

- член совета директоров (наблюдательного совета) или иного коллегиального органа управления, а также лицо, исполняющее полномочия его единоличного исполнительного органа;
- лица, которые имеют право распоряжаться более чем 20 % общего количества голосов, приходящихся на голосующие акции.

АО обязано в пояснительной записке раскрыть информацию касательно наличия аффилированных лиц. Определение понятия «аффилированные лица» дано в ПБУ 11/2000, утвержденном приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 5н.

12.5. Учет недостатч и потерь от порчи ценностей

Среди непредвиденных расходов организации, снижающих общую прибыль организации, определенное место занимают недостатки и потери от порчи ценностей. Они обусловлены:

- несовершенством технологических процессов;
- нарушением инструкций и условий по изготовлению и хранению продукции;
- ударами, перегрузками или вибрациями при транспортировке материалов и товаров;
- халатностью и недостатками в нравственном воспитании персонала.

Обнаружение отсутствия ценностей или снижения их качества происходит либо при их приемке от поставщиков, либо в результате инвентаризации. Для каждой недостачи или порчи должна быть определено:

- причина – знание ее необходимо, чтобы подобное не повторилось;
- виновное лицо – для предъявления претензии и получения компенсации утраты.

Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» активный, по дебету счета формируется сумма выявленных недостач и потерь от порчи ценностей на начало отчетного периода, по кредиту она списывается на виновное лицо, или, при его отсутствии, на расходы предприятия.

Этот счет предназначен для отражения недостач и потерь ценностей. Это своеобразный операционный счет-экран. На нем собираются все потери и недостачи, выявленные:

- или в ходе инвентаризации;
- или при приемке ценностей;
- или в результате проверки документов.

Все это недостачи и потери, за исключением заранее оговоренных, например, сумма возможной недостачи, как правило, естественной убыли или других видов нормируемых потерь, предусматривается в договоре, и поставщик заранее соглашается принять эти потери на свой счет.

Имущественные потери могут быть отражены в бухгалтерском учете только при фактическом подтверждении недостачи товара. Фактическая недостача товарно-материальных ценностей устанавливается при проведении инвентаризации (*табл. 12.4*):

Таблица 12.4

Д	К	Содержание операции
94	01,10,19 50,71,76	Выявлена недостача ценностей
76-2	94	Выявленная недостача предъявлена виновному лицу для компенсации
10	68	Восстановлен НДС в стоимости утраченного имущества
94	10	Списана полная сумма недостачи имущества
73-2	94	Недостача отнесена на виновное лицо (балансовая стоимость имущества с НДС)

73-2	98	Списана за счет виновника разница между рыночной ценой и балансовой стоимостью утраченного имущества
70	73-2	Отражено поэтапное удержание суммы недостачи из заработной платы виновного лица
98	91-1	Включена в состав дохода организации часть разницы между рыночной ценой имущества и его балансовой стоимостью
<i>Если материально-ответственное лицо не согласно с выставленной ему претензией, то организация подает на него в суд</i>		
94	73-2	Получен отказ суда
91	94	Списание недостачи на прочие расходы

12.6. Учет резервов предстоящих расходов

Резервы предстоящих расходов – это суммы, зарезервированные (начисленные) в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты производства (издержки обращения).

В рамках этого резерва создается:

- резерв на предстоящую оплату отпусков работников;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- на предстоящие затраты по ремонту основных средств;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- на другие цели.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» пассивный. По кредиту формируется и увеличивается сумма резерва, по дебету – эта сумма используется. Создание резерва: Д 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 60, 97 К96.

Использование резерва (*табл. 12.5*):

Таблица 12.5

Д	К	Содержание операции
96	70,69	Списаны расходы на оплату отпусков или ежегодного вознаграждения за выслугу лет
96	60	Погашены затраты подрядной организации на ремонт ОС

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т. п. и при необходимости корректируется.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам.

Резерв под отпуска (аналогично – резервы на выслугу лет и по итогам года) образуется ежемесячно отчислениями под фактически начисленную заработную плату работников. Затем резерв должен уточняться исходя из количества отпускных дней неиспользованного отпуска, среднего заработка и обязательных отчислений. Если сумма начисленного резерва больше начислений резерва, то оставшаяся сумма – сторонируется, если меньше – добавляется дополнительная сумма. В конце года резерв закрывается.

Резерв на предстоящий ремонт образуется путем ежемесячных отчислений, рассчитанных согласно сметам на ремонт по каждому объекту. Если ремонт производится неравномерно в течении года, то отчисления производятся ежемесячно в сумме одной двенадцатой от предполагаемой годовой суммы.

Резерв по ремонту должен учитывать, что ремонт может производиться либо хозяйственным, либо подрядным способом (это фиксируется в смете). Законченные работы при подрядном способе подрядчик сдает заказчику по акту приемки – сдачи отремонтированных объектов. На основании этого же акта оформляются и предоставляются к оплате счета сметной стоимости по договору за

выполненные работы. На сумму акцептованных счетов заказчик уменьшает резерв, созданный для ремонта основных средств.

При хозяйственном способе все фактические затраты сразу списываются на уменьшение резерва на ремонт этих средств. В конце года величина созданного резерва проверяется и излишне созданная сумма резерва сторнируется, а недостающая сумма списывается.

12.7. Учет доходов будущих периодов

Доходы будущих периодов – доходы, полученные или начисленные в отчетном периоде, но относящиеся или предстоящие к получению в будущие отчетные периоды.

К доходам будущих периодов относятся:

- доходы, поступившие в организацию в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам;
- начисленные к получению предстоящие поступления в погашение задолженности по недостачам за прошлые годы, выявленные в отчетном периоде;
- разница между начисленной к взысканию с виновных лиц суммой возмещения недостачи и учетной оценкой недостающих ценностей;
- безвозмездно полученные активы.

Счет 98 «Доходы будущих периодов» пассивный. Остаток полученных доходов на начало (на конец) отчетного периода отражается по кредиту счета. Также по кредиту происходит его увеличение, путем формирования доходов в счет будущих периодов, безвозмездных поступлений, поступлений недостач, выявленных в прошлые годы, отражения разницы по взыскам с виновников.

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов (табл. 12.6)

Таблица 12.6

Д	К	Содержание операции
51	76	Получена авансом арендная плата (не относящаяся на отчетный период)
76	98-1	Полученная арендная плата отнесена на доходы будущих периодов (не относящаяся на отчетный период)
98-1	90,91	При наступлении отчетного периода часть арендной платы списывается на доходы отчетного периода

На субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно. Суммы, учтенные на счете 98 «Доходы будущих

периодов», списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам – по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям – по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей (табл. 12.7).

Таблица 12.7

Д	К	Содержание операции
10	98-2	Получены материалы по договору дарения
20	10	Материалы использованы для изготовления продукции основного производства
98-2	91	Сумма использованных материалов признается доходом отчетного периода

На субсчете 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы.

По кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые отчетные периоды (до отчетного года), признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию по ним судом (табл. 12.7).

Таблица 12.7

Д	К	Содержание операции
73-2	94	Недостача ценностей, которая возникла в прошлом отчетном периоде, отнесена на виновное лицо
94	98-3	Сумма недостачи рассматривается как доход будущих периодов, так как предполагается, что эта недостача будет погашена
73-2	98-4	На виновное лицо отнесена разница между суммой, подлежащей к взысканию с виновного лица и учетной стоимостью этих материалов
50	73-2	В кассу организации внесена задолженность виновного лица
98-3	91	Доход данного отчетного периода увеличился за счет признания дохода будущих периодов доходом отчетного периода

По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данный курс лекций является одним из взглядов на современное научно-методическое обеспечение преподавания учебной дисциплины «Бухгалтерский учет» по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность, специализация: экономико-правовое обеспечение экономической безопасности, также может использоваться при преподавании по специальности 40.05.01 «Правовое обеспечение национальной безопасности».

Настоящий курс лекций определяет содержание и порядок организации данной учебной дисциплины, позволяет сформировать и закрепить знания курсантов. Дисциплина «Бухгалтерский учет» является базовой дисциплиной в экономическом блоке программы обучения курсантов факультета подготовки сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность», специализация: экономико-правовое обеспечение экономической безопасности, и направлена на формирование следующих компетенций:

- способность к логическому мышлению, аргументированно и ясно строить устную и письменную речь, вести полемику и дискуссии (ОК- 7);

- способность осуществлять бухгалтерский, финансовый, оперативный, управленческий и статистические учеты хозяйствующих субъектов; применять методики и стандарты ведения бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов, формирования и предоставления бухгалтерской, налоговой, бюджетной отчетности (ПК-6);

- способность анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в учетно-отчетной документации, использовать полученные сведения для принятия решений по предупреждению, локализации и нейтрализации угроз экономической безопасности (ПК-33).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // Собрание законодательства РФ. – 05.12.1994. – № 32. – Ст. 3301.

2 Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2018) // Собрание законодательства РФ. – 29.01.1996. – № 5. – Ст. 410.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.11.2018) // Собрание законодательства РФ. – 03.08.1998. – № 31. – Ст. 3824.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2018) // Собрание законодательства РФ. – 07.08.2000. – № 32. – Ст. 3340.

5 Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (введен в действие с 01.02.2020) (ред. от 01.04.2019) // Собрание законодательства РФ. – 07.01.2002. – № 1 (часть I). – Ст. 3.

6 Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 31.07.2020) // Собрание законодательства РФ. – 01.01.1996. – № 1. – Ст. 1.

7 Федеральный закон от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (ред. от 03.07.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.07.2016) // Российская газета. – 30.07.1997. – № 145.

8 Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 31.07.2020) // Собрание законодательства РФ. – 16.02.1998. – № 7. – Ст. 785.

9 Федеральный закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (ред. от 02.08.2019) // Российская газета. – 04.03.1999. – № 41-42.

10 Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Российская газета. – 27.05.2003. – № 99.

11 Федеральный закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (ред. от 01.05.2019) // Российская газета. – 18.12.2003. – № 254.

12 Федеральный закон от 22.12.2005 № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (последняя редакция) // Российская газета. – 27.12.2005. – № 292.

13 Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (ред. от 19.12.2016) (с измен. от 31.10.2016) // Российская газета. – 28.07.2009. – № 137.

14 Федеральный закон от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» (последняя редакция) // Российская газета. – 30.06.2011. – № 139.

15 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция) // Российская газета. – 07.12.2011. – № 5654.

16 Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»

от 01.01.2002 № 1 (ред. от 27.12.2019) // Собрание законодательства РФ. – 07.01.2002. – № 1 (Часть II). – Ст. 52.

17 Приказ Минфина России от 13.06.1995 г. № 49 (ред. от 08.11.2019) «Об утверждении Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // Финансовая газета. – 1995. – № 28.

18 Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 14.09.1998. – № 23.

19 Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 28.06.1999. – № 26.

20 Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 28.06.1999. – № 26.

21 Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) (с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) // Финансовая Россия. – 19-25.08.1999. – № 30.

22 Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» // Финансовая газета. – 2000. – № 46–47.

23 Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689) // Российская газета. – 16.05.2001. – № 91–92.

24 Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет материально-производственных запасов”» (ПБУ 5/01) (Зарегистрировано в Минюсте России 19.07.2001 № 2806) // Российская газета. – 25.07.2001. – № 140.

25 Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.02.2002 № 3245) // Российская газета. – 27.02.2002. – № 36.

26 Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения “Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы”» (ПБУ 17/02) (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 № 4022) // Российская газета. – 17.12.2002. – № 236.

27 Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет финансовых вложений”» (ПБУ 19/02) // Российская газета. – 09.01.2003. – № 2.

28 Приказ Минфина России от 26.12.2002 № 135н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 03.02.2003 № 4174) // Российская газета. – 15.02.2003. – № 30.

29 Приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010, с изм. от 23.01.2020) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 21.11.2003 № 5252) // Российская газета. – 10.12.2003. – № 250.

30 Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 09.11.2017) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (Зарегистрировано в Минюсте России 17.01.2007 № 8788) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 26.02.2007. – № 9.

31 Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975) // Российская газета. – 02.02.2008. – № 22.

32 Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”» (ПБУ 1/2008) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 №12523) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 03.11.2008. – № 44.

33 Приказ Минфина России от 16.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет расходов по займам и кредитам”» (ПБУ 15/2008) (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12523) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – № 44. – 03.11.2008.

34 Приказ Минфина России от 24.10.2008 № 116н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) //

Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 08.12.2008. – № 49.

35 Приказ Минфина России от 28.06. 2010 № 63н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности”» (ПБУ 22/2010) (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 № 18008) // Российская газета. – 06.08.2010. – № 174.

36 Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020) // Российская газета. – 17.10.2012. – № 239.

37 Приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете “Отчет о движении денежных средств”» (ПБУ 23/2011) (Зарегистрировано в Минюсте РФ 29.03.2011 № 20336) // Российская газета. – 22.04.2011. – № 87.

38 Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет затрат на освоение природных ресурсов”» (ПБУ 24/2011) (Зарегистрировано в Минюсте РФ 30.12.2011 № 22875 // Российская газета. – 27.01.2012. – № 17.

39 Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 “Запасы” (вместе с «ФСБУ 5/2019...»)» // СПС КонсультантПлюс.

40 Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Министерством финансов СССР от 29.07.1983 № 105) // СПС КонсультантПлюс.

41 Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (утв. Минфином РФ от 30.12.1993 № 160) // СПС КонсультантПлюс.

42 Положение Центрального Банка России от 19.06.2012 № 383-П (ред. от 11.10.2011) «О правилах осуществления перевода денежных средств» (Зарегистрировано в Минюсте России 22.06.2012 № 24667) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.01.2019) // Вестник Банка России от 28 июня 2012 г. – № 34.

43 Положение Центрального Банка России от 29.06.2012. № 384-П (ред. от 06.07.2017) «О платежной системе Банка России» // Вестник Банка России от 11 июля 2012 г. – № 36.

44 Положение Центрального Банка России от 11.08.2014 № 428-П (ред. от 18.12.2018) «О стандартах эмиссии ценных бумаг, порядке государственной регистрации выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг, государственной регистрации отчетов об итогах выпуска (дополнительного выпуска) эмиссионных ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг» (документ утратил силу) // Вестник Банка России от 6 октября 2014 г. – № 89–90.

45 Указания Центрального Банка России от 20.06.2007 № 1843-У (ред. от 28.04.2008) «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 05.07.2007 № 9757) (документ утратил силу) // СПС Консультант Плюс.

46 Указание Центрального Банка России от 11.03.2014 № 3210-У (ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.05.2014 № 32404) // Вестник Банка России от 28 мая 2014 г. – № 46.

47 Бородин, В. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / Бородин В. А. – М. : Юнити-Дана, 2017. – 528 с.

48 Тарабарина, Т. А. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие / [Т. А. Тарабарина и др.]. – СПб. : Санкт-Петербургский горный университет, 2017. – 369 с.

49 Бухгалтерский учет : курс лекций / сост. Калинина Н. Н. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2015. – 412 с.

50 Алешкевич, О. П. Бухгалтерский учет : учебник / [О. П. Алешкевич и др.]. – Минск : Республиканский институт профессионального образования (РИПО), 2016. – 380 с.

51 Григорьева, М. В. Бухгалтерский учет : учебное пособие / Григорьева М. В. – Томск : Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, 2016. – 262 с.

52 Домбровская, Е. Н. Бухгалтерский учет и отчетность. Ч. 1 : учебно-методическое пособие / Е. Н. Домбровская. – Саратов : Вузовское образование, 2018. – 148 с.

53 Дятлова, А. Ф. Бухгалтерский учет : учебное пособие / А. Ф. Дятлова. – М. : Научный консультант, 2017. – 192 с.

54 Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский учет внеоборотных активов : учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : МосУ МВД России имени В. Я. Кикотя, 2015. – 138 с.

55 Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский учет оборотных активов: учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : МосУ МВД России имени В. Я. Кикотя, 2016. – 185 с.

56 Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : МосУ МВД России, 2013. – 97 с.

57 Керимов, В. Э. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / В. Э. Керимов. – 6-е изд. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2018. – 688 с.

58 Коврижных, О. Е. Учетная политика организации как инструмент управления финансовыми результатами деятельности /

О. Е. Коврижных, О. В. Мингалеева // Путеводитель предпринимателя. – 2019. – № 29. – С. 163–169.

59 Колтакова, И. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И. А. Колтакова. – М. : МосУ МВД России, 2013. – 202 с.

60 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Кондраков Н. П. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 584 с.

61 Мельник, М. В. Бухгалтерский учет в коммерческих организациях : учебное пособие / [Мельник М. В. и др.]. – М. : Форум: ИНФРА-М, 2020. – 480 с.

62 Хахонова, Н. Н. Бухгалтерский учет и отчетность. Практикум : учебное пособие / [Н. Н. Хахонова и др.] ; под ред. проф. Н. Н. Хахоновой. – М. : РИОР, 2020. – 552 с.

63 Хвостик, Т. В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету : учебное пособие. – М. : Форум: ИНФРА-М, 2020. – 166 с.

64 Шинкарева, О. В. Бухгалтерский учет : учебное пособие для СПО / О. В. Шинкарева, Е. Н. Золотова. – Саратов : Профобразование, 2018. – 105 с.

План счетов бухгалтерского учета

Тип счета	Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
	Раздел I. Внеоборотные активы		
Активный	Основные средства	01	По видам основных средств
Пассивный	Амортизация основных средств	02	
Активный	Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Активный	Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Пассивный	Амортизация нематериальных активов	05	
Активный	Оборудование к установке	07	

Продолжение приложения 1

Активный	Вложения во внеоборотные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Активный	Отложенные налоговые активы	09	

Раздел II. Производственные запасы		
Активный	Материалы	
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации 	10
Активный	Животные на выращивании и откорме	11
Активно-пассивный	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14

Активно-пассивный	Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Активно-пассивный	Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
Активный	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. НДС при приобретении основных средств 2. НДС по приобретенным нематериальным активам 3. НДС по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. Заготовки на производство			
Активный	Основное производство	20	
Активный	Полуфабрикаты собственного производства	21	
Активный	Вспомогательные производства	23	
Активный	Общепроизводственные расходы	25	
Активный	Общехозяйственные расходы	26	
Активный	Брак в производстве	28	
Активный	Обслуживающие производства и хозяйства	29	

Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Активно-пассивный	Выпуск продукции (работ, услуг)	40
Активный	Товары	41
		1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Пассивный	Торговая наценка	42
Активный	Готовая продукция	43
Активный	Расходы на продажу	44
Активный	Товары отгруженные	45
Активный	Выполненные этапы по незавершенным работам	46
Раздел V. Денежные средства		
Активный	Касса	50
		1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Активный	Расчетные счета	51
Активный	Валютные счета	52
Активный	Специальные счета в банках	55
		1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
Активный	Переводы в пути	57

Активный	Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Пассивный	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
Раздел VI. Расчеты			
Активно-пассивный	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
Активно-пассивный	Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Пассивный	Резервы по сомнительным долгам	63	
Пассивный	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Пассивный	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Активно-пассивный	Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Активно-пассивный	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию

Пассивный	Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Активно-пассивный	Расчеты с подотчетными лицами	71	
Активно-пассивный	Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
Активно-пассивный	Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Активно-пассивный	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Пассивный	Отложенные налоговые обязательства	77	
Активно-пассивный	Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Раздел VII. Капитал		
Пассивный	Уставный капитал	80
Активный	Собственные акции (доли)	81
Пассивный	Резервный капитал	82
Пассивный	Добавочный капитал	83
Активно-пассивный	Неразмещенная прибыль (непокрытый убыток)	84
Активно-пассивный	Целевое финансирование	86
	По видам финансирования	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Активно-пассивный	Продажи	90
	1. Выручка	
	2. Себестоимость продаж	
	3. Налог на добавленную стоимость	
	4. Акцизы	
	5. Прибыль/убыток от продаж	
Активно-пассивный	Прочие доходы и расходы	91
	1. Прочие доходы	
	2. Прочие расходы	
	3. Сальдо прочих доходов и расходов	
Активный	Недостачи и потери от порчи ценностей	94
Пассивный	Резервы предстоящих расходов	96
Активный	Расходы будущих периодов	97
	По видам резервов	
	По видам резервов	

Пассивный	Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Активно-пассивный	Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета			
	Арендованные основные средства	001	
	Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
	Материалы, принятые в переработку	003	
	Товары, принятые на комиссию	004	
	Оборудование, принятое для монтажа	005	
	Бланки строгой отчетности	006	
	Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
	Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
	Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
	Износ основных средств	010	
	Основные средства, сданные в аренду	011	

Курс лекций

Чернецова Юлия Александровна,
кандидат экономических наук, доцент
Свирина Мария Владимировна,
кандидат экономических наук
Шитова Татьяна Михайловна,
доцент

Бухгалтерский учет



Редактор: *Тарасова Т. С.*
Корректор:
Компьютерная верстка: *Тарасова Т. С.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать	Формат 60×90 1/16	Тираж 500 экз.
Заказ №	Цена договорная	Объем 5,52 уч.-изд. л. 9,53 усл. печ. л.