



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

Ю. А. Чернецова

О. А. Родченкова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебно-практическое пособие

Москва
2020

ББК 65.052.2

Ч-49

Рецензенты:

начальник УЭБиПК УМВД России по Тверской области

А. В. Борисов; заместитель начальника УМВД России

по г. Твери **Е. В. Дворянов**

Чернецова, Ю. А.

Ч-49 **Бухгалтерский учет** : учебно-практическое пособие /
Ю. А. Чернецова, О. А. Родченкова. – М. : Московский универ-
ситет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020. – 227 с.
ISBN 978-5-9694-0889-0

В учебно-практическом пособии представлены практические задания по учету хозяйственных средств и источников их образования, сгруппированные по разделам дисциплины «Бухгалтерский учет» в соответствии с рабочей программой. Задачи имеют практическую ориентированность и направлены на активизацию самостоятельной работы обучающихся, выработку навыков аналитического обоснования принятых решений по учету фактов хозяйственной жизни, возникающих в деятельности экономических субъектов, а также овладение инструментарием бухгалтерского учета.

Может быть использовано как для проведения практических занятий, так и для самостоятельной работы курсантов и слушателей по дисциплине «Бухгалтерский учет».

ББК 65.052.2

ISBN 978-5-9694-0889-0

© Московский университет

МВД России имени В.Я. Кикотя, 2020

© Чернецова Ю. А., Родченкова О. А., 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
Раздел 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	6
Раздел 2. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	42
Раздел 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ	55
Раздел 4. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	75
Раздел 5. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.....	96
Раздел 6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	115
Раздел 7. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	132
Раздел 8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ	143
Раздел 9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ	170
Раздел 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	199
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	218
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	219

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время предъявляются повышенные требования к профессиональным знаниям сотрудников правоохранительных органов, поскольку эффективность деятельности правоохранительных органов по борьбе с экономическими преступлениями во многом зависит от уровня применяемых теоретических и практических средств, в том числе разрабатываемых экономическими областями знаний. Среди таких средств важнейшее место занимают бухгалтерские знания, без которых невозможно выявление замаскированных экономических преступлений.

В связи с этим изучение дисциплины «Бухгалтерский учет» является важным этапом в подготовке кадров для правоохранительных органов. В результате изучения данной дисциплины курсанты и слушатели должны овладеть основными понятиями, правилами, способами и приемами ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности, а также навыками практического бухгалтерского учета.

Учебно-практическое пособие подготовлено по дисциплине «Бухгалтерский учет», входящей в Федеральный государственный образовательный стандарт высшего образования по направлениям подготовки (специальностям) 38.05.01 – экономическая безопасность (специализация: экономико-правовое обеспечение экономической безопасности) и 40.05.01 – правовое обеспечение национальной безопасности (специализация: уголовно-правовая), и представляет собой научно-методическую разработку по отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни экономических субъектов согласно современным требованиям документов российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Учебно-практическое пособие содержит набор конкретных ситуационных примеров, сгруппированных в 10 разделов по объектам бухгалтерского учета в соответствии с рабочей про-

граммой учебной дисциплины «Бухгалтерский учет». Пособие разработано с целью реализации такой задачи учебной дисциплины «Бухгалтерский учет», как выработка у обучающихся навыков по решению комплекса практических задач для каждого объекта бухгалтерского учета. Представленные в пособии задания разработаны на основании действующих нормативных документов и достижений практики бухгалтерского учета, а также подобраны таким образом, чтобы способствовать всестороннему изучению методологии учета различных объектов.

В учебно-практическое пособие включены примеры решения задач с подробными пояснениями, что должно способствовать активизации самостоятельной работы курсантов и слушателей, облегчению их собственного контроля над процессом и результатами выполнения учебных заданий, углубленному освоению изучаемого материала, а также может стать необходимым исходным методическим материалом для преподавателей.

При решении хозяйственных ситуаций курсанты и слушатели должны научиться самостоятельно формулировать факты хозяйственной жизни за определенный период, отражать их на счетах бухгалтерского учета, указывать соответствующие первичные документы и учетные регистры, а также нормативные правовые акты, регулирующие конкретную ситуацию.

Решение данных заданий позволит приблизиться обучающимся к практической деятельности специалиста в области экономической безопасности, глубже усвоить теоретический материал учебной дисциплины, сформировать необходимые умения и навыки ведения бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством.

Исходные данные всех задач являются условными и представляют собой методически обработанный материал.

РАЗДЕЛ 1. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в бухгалтерском учете списание объекта основных средств (ОС) (легкового автомобиля) в связи с его хищением?

Автомобиль был похищен, о чем организация сообщила в полицию, подав соответствующее заявление. По данным бухгалтерского и налогового учета первоначальная стоимость автомобиля составляет 1 200 000 руб.; сумма амортизации, начисленной линейным способом (методом), на дату хищения составила 300 000 руб.

НДС, предъявленный при приобретении автомобиля, принят организацией к вычету в обычном порядке.

Организацией получена копия постановления о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением виновного лица. Автомобиль не был застрахован от хищения.

Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы определяются методом начисления.

Решение ситуации. При выявлении факта хищения объекта ОС организация обязана провести инвентаризацию (ч. 3 ст. 11 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ); п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (далее – приказ Минфина России № 34н); п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49).

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (ч. 4 ст. 11 Закона № 402-ФЗ).

По результатам проведенной инвентаризации остаточная стоимость похищенного автомобиля списывается на недостатки и потери от порчи ценностей с последующим отнесением (на дату вынесения постановления о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением лица, подлежащего привлечению в качестве обвиняемого) в связи с неустановлением виновных лиц в состав прочих расходов. Это следует из п. 29 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (далее – приказ Минфина России № 26н); подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности; пп. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (далее – приказ Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по рассматриваемым операциям производятся в соответствии с изложенным выше и Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94 (далее – приказ Минфина России № 94).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 01 «Основные средства» (табл. 1):

- 01-э «Основные средства в эксплуатации»;
- 01-в «Выбытие основных средств».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату проведения инвентаризации				
Списана первоначальная стоимость объекта ОС, утраченного в результате хищения	01-в	01-з	1 200 000	Инвентаризационная опись основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о списании автотранспортных средств
Списана амортизация, начисленная по похищенному объекту ОС	02	01-в	300 000	Инвентаризационная опись основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о списании автотранспортных средств
Списана остаточная стоимость объекта ОС (1 200 000 – 300 000)	94	01-в	900 000	Инвентаризационная опись основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, акт о списании автотранспортных средств

Продолжение табл. 1

На дату вынесения постановления следователя о приостановлении предварительного следствия в связи с неустановлением виновного лица				
Признан прочий расход в сумме потерь, образовав- шихся в результате хищения	91-2	94	900 000	Приказ руководителя о списании потерь от хищения объекта ОС, копия поста- новления о приостановлении предвари- тельного следствия, бухгалтерская справка

Пример 2. Как отразить в учете приобретение основного средства, если организация применяет инвестиционный вычет по налогу на прибыль (ИНВ), предусмотренный ст. 286.1 НК РФ?

Договорная стоимость ОС (производственного оборудования, не требующего монтажа) составляет 600 000 руб. (в том числе НДС 100 000 руб.). Иные расходы, связанные с приобретением ОС и приведением его в пригодное для использования состояние, у организации отсутствуют. Плата за объект ОС перечислена после его получения в том же месяце. Установленный организацией срок полезного использования объекта ОС в бухгалтерском и налоговом учете – 6 лет (72 месяца). В бухгалтерском учете амортизация начисляется линейным способом. Оборудование принято к учету и введено в эксплуатацию в месяце приобретения. Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется ежемесячно.

В налоговом учете приобретенный объект ОС относится к 4-й амортизационной группе. Субъектом Российской Федерации установлено право на применение ИНВ в отношении расходов на приобретение любых ОС, включенных в 3–7-ю амортизационные группы. Предельная величина ИНВ рассчитывается по ставке 5 %.

Организация исчисляет ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли. Отчетными периодами по налогу на прибыль признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года. В месяце приобретения ОС налоговая база по налогу на прибыль составила 5 000 000 руб. Исчисленная сумма ежемесячного авансового платежа по налогу на прибыль (без учета ИНВ) составляет 1 000 000 руб., в том числе: в федеральный бюджет – 150 000 руб., в бюджет субъекта Российской Федерации – 850 000 руб. Для целей налогового учета доходов и расходов применяется метод начисления. Продавец и организация не

являются взаимозависимыми лицами. Иные расходы, в отношении которых применяется ИНВ, отсутствуют.

Решение ситуации. Производственное оборудование, которое соответствует критериям, установленным п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н, включается в состав ОС организации.

Объекты ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой признается сумма фактических затрат на их приобретение (без учета возмещаемого НДС). В данном случае фактическими затратами на приобретение ОС является сумма, подлежащая уплате продавцу в соответствии с договором (без НДС) (п. 7, абз. 1, 3 п. 8 ПБУ 6/01).

Стоимость объектов ОС погашается посредством начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений при применении линейного способа рассчитывается исходя из первоначальной стоимости объекта ОС и нормы амортизации, исчисленной исходя из его срока полезного использования (п. 18, абз. 2, 5 п. 19 ПБУ 6/01). Срок полезного использования объекта ОС устанавливается при принятии его к учету в порядке, предусмотренном п. 20 ПБУ 6/01. В данном случае организация установила срок полезного использования для приобретенного объекта ОС 6 лет (72 месяца).

Амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения его стоимости либо списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 21 ПБУ 6/01).

Начисленная сумма амортизации ежемесячно признается в составе расходов по обычным видам деятельности (пп. 5, 8, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по отражению рассмотренных операций производятся в порядке, который установлен Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 68 (табл. 2):

- 68-НДС «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»;
- 68-пр «Расчеты по налогу на прибыль организаций».

Таблица 2

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В месяце принятия объекта ОС к учету				
Отражены вложения во внеоборотные активы (600 000 – 100 000)	08-4	60	500 000	Отгрузочные документы продавца
Отражен НДС, предъявленный продавцом	19	60	100 000	Счет-фактура
Принят к вычету предъявленный НДС	68-НДС	19	100 000	Счет-фактура
Приобретенный объект принят к учету в составе ОС	01	08-4	500 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, инвентарная карточка учета объекта основных средств
Перечислена плата продавцу за объект ОС	60	51	600 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражен инвестиционный налоговый вычет	68-пр	99	500 000	Бухгалтерская справка-расчет

Ежемесячно начиная со следующего месяца до полного погашения стоимости объекта ОС				
Начислена амортизация (500 000 / 72)	20	02	6 944,44	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен ПНР (6 944,44 x 20 %)	99	68-пр	1 388,89	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 3. Как отражается в учете организации-покупателя приобретение объекта основных средств, если договором купли-продажи определено, что доставку ОС до склада организации производит продавец и стоимость доставки оплачивается покупателем сверх договорной стоимости ОС?

Организация приобрела ОС договорной стоимостью 360 000 руб., в том числе НДС 60 000 руб. Стоимость доставки составила 4 200 руб., в том числе НДС 700 руб.

Решение ситуации. Приобретенный объект ОС принимается организацией к учету по первоначальной стоимости, которая определяется исходя из суммы фактических затрат на его приобретение (без учета НДС) (пп. 4, 7, 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н). В данном случае первоначальная стоимость ОС складывается из его договорной стоимости (без учета НДС) и стоимости доставки (без учета НДС) (табл. 3).

Сумма фактических затрат (без учета НДС) на приобретение ОС отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сформированная на счете 08, субсчет 08-4, первоначальная стоимость ОС списывается в дебет счета 01 «Основные средства» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

В данном случае первоначальная стоимость объекта ОС равна 303 500 руб. ((360 000 руб. – 60 000 руб.) + (4 200 руб. – 700 руб.)).

Первоначальная стоимость объекта ОС погашается путем начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01).

Таблица 3

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражены затраты на приобретение ОС ((360 000 – 60 000) + (4 200 – 700))	08-4	60	303 500	Отгрузочные документы продавца
Отражен НДС, предъявленный продавцом (60 000 + 700)	19-1	60	60 700	Счет-фактура
НДС принят к вычету	68	19-1	60 700	Счет-фактура
Произведены расчеты с продавцом (360 000 + 4 200)	60	51	364 200	Выписка банка по расчетному счету
Принят к учету объект ОС	01	08-4	303 500	Акт о приеме-передаче объекта основных средств, инвентарная карточка учета объекта основных средств

Пример 4. Как осуществляется начисление амортизации по объектам основных средств?

Линейный способ. Годовая сумма амортизационных отчислений при линейном способе определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

АО «Флюгер» приобрело станок для использования в основном производстве. Первоначальная стоимость станка – 120 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

Решение ситуации. При использовании линейного способа начисления амортизации ежегодно должна амортизироваться $1/5$ стоимости станка. Сначала нужно определить годовую норму амортизации. Для этого первоначальную стоимость объекта примем за 100 %. Годовая норма амортизации составляет 20 % ($100 \% / 5$).

Годовая норма амортизации = $120\,000 \times 20 / 100 = 24\,000$ руб.

Сумма ежемесячных отчислений = $24\,000 / 12 = 2\,000$ руб.

Способ уменьшаемого остатка. Годовая сумма амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

АО «Флюгер» приобрело оборудование для использования в основном производстве. Первоначальная стоимость станка – 100 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет. Ликвидационная стоимость объекта – 5 000 руб. Коэффициент ускорения равен 2.

Решение ситуации. В отличие от линейного способа в этом случае начисление амортизации производится исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости объекта.

При сроке службы 5 лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20 % в год ($100 \% / 5 \text{ лет}$). При методе уменьшаемого остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40 % ($20 \% \times 2$). Эта фиксированная ставка 40 % относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается во внимание при расчете износа по годам, кроме последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

В 1-й год ежемесячно должно начисляться 3 333,33 руб.; во 2-й год – 2 000 руб.; в 3-й год – 1 200 руб.; в 4-й год – 720 руб.; в 5-й год – 640,83 руб. (табл. 4).

При методе уменьшаемого остатка сумма амортизации по годам уменьшается.

Таблица 4

Годы	Годовая сумма износа, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й	$100\,000 \times 40 \% = 40\,000$	40 000	60 000
2-й	$60\,000 \times 40 \% = 24\,000$	64 000	36 000
3-й	$36\,000 \times 40 \% = 14\,400$	78 400	21 600
4-й	$21\,600 \times 40 \% = 8\,640$	87 040	12 960
5-й	7 960	95 000	5 000

По сумме чисел лет срока полезного использования. Годовая сумма амортизационных отчислений при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования определяется исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

АО «Флюгер» приобрело оборудование для использования в основном производстве. Первоначальная стоимость станка – 150 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет.

Решение ситуации. Срок полезного использования станка – 5 лет, сумма чисел лет срока полезного использования станка составит: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$. В 1-й год коэффициент соотношения составит $5/15$; во 2-й год – $4/15$; в 3-й год – $3/15$; в 4-й год – $2/15$; в 5-й год – $1/15$.

В 1-й год ежемесячно должно начисляться 4 166,67 руб.; во 2-й год – 3 333,33 руб.; в 3-й год – 2 500 руб.; в 4-й год – 1 666,67 руб.; в 5-й год – 833,33 руб. (табл. 5).

При методе начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования ежегодная сумма амортизации уменьшается. По окончании срока полезного использования первоначальная стоимость станка будет в полном объеме списана на затраты основного производства.

Таблица 5

Годы	Годовая сумма износа, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й	$150\,000 \times 5/15 = 50\,000$	50 000	100 000
2-й	$150\,000 \times 4/15 = 40\,000$	90 000	60 000
3-й	$150\,000 \times 3/15 = 30\,000$	120 000	30 000
4-й	$150\,000 \times 2/15 = 20\,000$	140 000	10 000
5-й	$150\,000 \times 1/15 = 10\,000$	150 000	–

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Годовая сумма амортизационных отчислений при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

АО «Флюгер» приобрело станок стоимостью 120 000 руб. По данным технической документации экономический отдел предприятия рассчитал, что станок должен быть полностью амортизирован, когда с его помощью будет выпущено 1 000 единиц продукции.

Решение ситуации. В 1-й год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 600 единиц.

Годовая сумма амортизации рассчитывается следующим образом: $600 / 1000 \times 120\,000 = 72\,000$ руб.

Сумма ежемесячных отчислений составит: $72\,000 / 12 = 6\,000$ руб.

Во 2-й год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 400 единиц.

Годовая сумма амортизации: $400 / 1000 \times 120\,000 = 48\,000$ руб.

Сумма ежемесячных отчислений составит: $48\,000 / 12 = 4\,000$ руб.

Пример 5. Как отразить в учете организации, применяющей *кассовый метод* учета доходов и расходов, продажу оборудования, учитываемого в составе основных средств, на условиях рассрочки с уплатой процентов?

Договорная цена оборудования – 120 000 руб. (в том числе НДС). Оплата производится равными долями (по 60 000 руб.) 28 февраля и 30 апреля. Проценты за рассрочку рассчитываются по ставке 18 % годовых исходя из непогашенной суммы задолженности начиная со дня передачи оборудования по день его полной оплаты (включительно) и уплачиваются ежемесячно не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем предоставления рассрочки. Оборудование передано покупателю 19 января. Проценты за февраль и апрель уплачены вместе с оплатой стоимости оборудования.

Первоначальная стоимость оборудования в бухгалтерском и налоговом учете – 96 000 руб., сумма начисленной амортизации – 13 000 руб. Оборудование полностью оплачено поставщику при приобретении.

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется ежемесячно.

Решение ситуации. При продаже оборудования его стоимость списывается с бухгалтерского учета (п. 29 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н).

Поступления от продажи оборудования учитываются в составе прочих доходов на дату перехода права собственности на оборудование к покупателю (пп. 7, 16; подп. «г» п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (далее – приказ Минфина России № 32н); п. 31 ПБУ 6/01). Величина этих поступлений определяется исходя из цены, согласованной сторонами в договоре (п. 30 ПБУ 6/01; пп. 10.1, 6, 6.1 ПБУ 9/99).

Одновременно с признанием дохода от продажи оборудования его остаточная стоимость признается прочим расходом (пп. 11, 16, абз. 2 п. 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; п. 31 ПБУ 6/01).

По общему правилу при продаже на условиях коммерческого кредита доход от продажи отражается в бухгалтерском учете в полной сумме дебиторской задолженности покупателя на дату перехода к нему права собственности на проданный объект (пп. 10.1, 6.2 ПБУ 9/99).

В данном случае задолженность покупателя при продаже оборудования определяется исходя из договорной цены оборудования без учета процентов, подлежащих уплате за предоставление рассрочки, поскольку на дату передачи оборудования право на их получение у продавца еще не возникло, т. е. не выполнены условия, предусмотренные подп. «а», «б» п. 12 ПБУ 9/99 (п. 16 ПБУ 9/99).

Проценты за предоставление рассрочки платежа признаются прочим доходом и могут относиться на увеличение поступлений от продажи оборудования (на основании абз. 6 п. 7, пп. 6.2, 6.4 ПБУ 9/99) либо учитываться как самостоятельный вид дохода – проценты за предоставление в пользование денежных средств (абз. 7 п. 7 ПБУ 9/99). Порядок учета процентов при предоставлении отсрочки, на наш взгляд, может быть закреплён в учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее – приказ Минфина России № 106н).

При этом вне зависимости от того, к какому виду прочего дохода будут отнесены проценты за предоставление рассрочки, на наш взгляд, они начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора (п. 16 ПБУ 9/99).

Бухгалтерские записи по рассматриваемым операциям с учетом изложенного выше производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 6):

1) к балансовому счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»:

- 62-р «Расчеты по продаже в рассрочку»;
- 62-п «Расчеты по процентам за предоставленную рассрочку»;

2) к балансовому счету 01 «Основные средства»:

- 01-э «Основные средства в эксплуатации»;
- 01-в «Выбытие основных средств»;

3) к балансовому счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»:

- 68-НДС «Расчеты по НДС»;
- 68-пр «Расчеты по налогу на прибыль».

Таблица 6

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату передачи оборудования (объекта ОС) (19 января)				
Отражена первоначальная стоимость выходящего объекта ОС	01-в	01-э	96 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Списана начисленная амортизация по выходящему объекту ОС	02	01-в	13 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Признан прочий доход от выбытия объекта ОС	62-р	91-1	120 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Начислен НДС	91-2	68-НДС	20 000	Счет-фактура
Отражено ОНО ((120 000 – 20 000) x 20 %)	68-пр	77	20 000	Бухгалтерская справка-расчет
Остаточная стоимость объекта ОС признана прочим расходом (96 000 – 13 000)	91-2	01-в	83 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражен ОНА (83 000 x 20 %)	09	68-пр	16 600	Бухгалтерская справка-расчет

Отражена на забалансовом счете договорная стоимость объекта ОС, проданного на условиях рассрочки платежа и находящегося в залоге в силу закона	008	–	120 000	Бухгалтерская справка
На 31 января				
Начислены проценты за предоставленную рассрочку за январь (120 000 x 18 % / 365 x 13)	62-п	91-1	769,32	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено ОНО (769,32 x 20 %)	68-пр	77	153,86	Бухгалтерская справка-расчет
На дату получения процентов за январь				
Получены проценты за предоставленную рассрочку	51	62-п	769,32	Выписка банка по расчетному счету
Погашено ОНО	77	68-пр	153,86	Бухгалтерская справка
На 28 февраля				
Начислены проценты за предоставленную рассрочку за февраль (120 000 x 18 % / 365 x 28)	62-п	91-1	1 656,99	Бухгалтерская справка-расчет

Продолжение табл. 6

Получены денежные средства от покупателя в счет частичной оплаты объекта ОС и процентов за предоставленную рассрочку за февраль (60 000 + 1656,99)	51	62-р, 62-п	61 656,99	Выписка банка по расчетному счету
Уменьшено ОНО ((60 000 – 10 000) x 20 %)	77	68-пр	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
Уменьшен ОНА (83 000 / 120 000 x 60 000 x 20 %)	68-пр	09	8 300	Бухгалтерская справка-расчет
На 31 марта				
Начислены проценты за предоставленную рассрочку за март ((120 000 – 60 000) x 18 % / 365 x 31)	62-п	91-1	917,26	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено ОНО (932,55 x 20 %)	68-пр	77	183,45	Бухгалтерская справка-расчет
На дату получения процентов за март				
Получены проценты за предоставленную рассрочку	51	62-п	917,26	Выписка банка по расчетному счету
Погашено ОНО	77	68-пр	183,45	Бухгалтерская справка

На 30 апреля				
Начислены проценты за предоставленную рассрочку за апрель ((120 000 – 60 000) x 18 % / 365 x 30)	62-п	91-1	887,67	Бухгалтерская справка-расчет
Получены денежные средства от покупателя в счет оплаты объекта ОС и уплаты процентов за предоставленную рассрочку за апрель (120 000 – 60 000 + 887,67)	51	62-р, 62-п	60 887,67	Выписка банка по расчетному счету
Погашено ОНО ((60 000 – 10 000) x 20 %)	77	68-пр	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
Погашен ОНА (83 000 / 120 000 x 60 000 x 20 %)	68-пр	09	8 300	Бухгалтерская справка-расчет
Прекращен залог оборудования		008	120 000	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 6. Как отразить в учете организации строительство производственного цеха собственными силами?

Затраты организации на выполнение строительно-монтажных работ (СМР), понесенные в период строительства, составили: в марте – 2 000 000 руб., в апреле – 1 000 000 руб., в мае – 1 900 000 руб., в июне – 1 700 000 руб. Здание введено в эксплуатацию в июне, в этом же месяце уплачена государственная пошлина за регистрацию права собственности и получено свидетельство о праве собственности. В данной схеме первоначальная стоимость объекта основных средств сформирована исходя из стоимости СМР и уплаченной государственной пошлины (иные затраты, связанные со строительством объекта недвижимости, не рассматриваются).

Решение ситуации. Затраты, связанные с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, являются для организации долгосрочными инвестициями и учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160 (п. 1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Организация, осуществляющая строительство объекта для собственных нужд, является застройщиком и учитывает затраты на строительство нарастающим итогом с начала строительства (в разрезе отчетных периодов) до ввода объекта в действие (пп. 1.4, 2.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций).

Учет затрат на строительство, в том числе на выполнение СМР, ведется по фактическим расходам. Фактически понесенные организацией расходы (заработная плата работников, занятых в строительстве, и начисленные на нее страховые взносы, материалы, амортизация производственного оборудования и пр.) отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-3 «Строительство объектов основных

средств» (пп. 2.1, 2.3, 3.1.1; абз. 5 п. 3.1.2 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

НДС, начисленный со стоимости СМР, выполненных для собственного потребления (о чем будет сказано ниже), может отражаться по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Принятие к вычету НДС по СМР, выполненным для собственного потребления, отражается обратной записью по указанным счетам (Инструкция по применению Плана счетов).

Законченный строительством производственный цех включается в состав объектов ОС по первоначальной стоимости (пп. 4, 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н).

Первоначальную стоимость построенного объекта формируют фактически произведенные организацией затраты на строительство (п. 5.1.1 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, п. 8 ПБУ 6/01).

Кроме того, п. 8 ПБУ 6/01 предусмотрено, что в первоначальную стоимость объекта ОС включается государственная пошлина, уплачиваемая в связи с приобретением объекта ОС. В рассматриваемом случае госпошлина за регистрацию права собственности на производственный цех уплачена в месяце окончания строительства, в этом же месяце документы переданы на регистрацию. Следовательно, затраты на уплату госпошлины на основании вышеуказанной нормы формируют первоначальную стоимость производственного цеха.

Поскольку государственная пошлина является федеральным сбором, ее уплата отражается по дебету счета 68 и кредиту

счета 51 «Расчетные счета», а начисление – по дебету счета 08, субсчет 08-3, и кредиту счета 68 (п. 10 ст. 13, п. 1 ст. 333.16 НК РФ; Инструкция по применению Плана счетов).

В бухгалтерской записи по принятию к учету объекта ОС первоначальная стоимость объекта рассчитывается исходя из стоимости выполненных СМР и суммы госпошлины. Иные затраты, формирующие первоначальную стоимость здания, в данной схеме не рассматриваются.

Когда объект полностью готов к использованию в запланированных целях без осуществления дополнительных затрат, сформированная первоначальная стоимость объекта ОС списывается в дебет счета 01 «Основные средства» со счета 08 (Инструкция по применению Плана счетов). Отметим, что объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве ОС с выделением на отдельном субсчете к счету учета ОС (например, «Объекты ОС, право собственности на которые не зарегистрировано») (п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н (далее – приказ Минфина России № 91н).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 7):

- 1) к балансовому счету 68:
 - 68-ндс «Расчеты по НДС»;
 - 68-гп «Расчеты по государственной пошлине»;
- 2) к балансовому счету 01:
 - 01-1 «Объекты ОС, право собственности на которые не зарегистрировано»;
 - 01-2 «Объекты ОС, право собственности на которые зарегистрировано в установленном порядке».

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В марте				
Отражены затраты на строительство производственного цеха собственными силами организации	08-3	70, 69, 10 и др.	2 000 000	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет, требование-накладная
31 марта				
Начислен НДС на стоимость СМР для собственного потребления (2 000 000 x 20 %)	19	68-ндс	400 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный по СМР для собственного потребления	68-ндс	19	400 000	Счет-фактура
В апреле				
Отражены затраты на строительство производственного цеха собственными силами организации	08-3	70, 69, 10 и др.	1 000 000	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет, требование-накладная

В мае				
Отражены затраты на строительство производственного цеха собственными силами организации	08-3	70, 69, 10 и др.	1 900 000	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет, требование-накладная
В июне				
Отражены затраты на строительство производственного цеха собственными силами организации	08-3	70, 69, 10 и др.	1 700 000	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет, требование-накладная
Уплачена государственная пошлина	68-гп	51	15 000	Выписка банка по расчетному счету
Начислена государственная пошлина	08-3	68-гп	15 000	Расписка в принятии документов на государственную регистрацию
Здание производственного цеха учтено в составе объектов ОС (2 000 000 + 1 000 000 + 1 900 000 + 1 700 000 + 15 000)	01-1	08-3	6 615 000	Акт о приеме-передаче здания (сооружения), инвентарная карточка учета объекта основных средств

Здание производственного цеха учтено в составе ОС, право собственности на которое зарегистрировано	01-2	01-1	6 615 000	Свидетельство о государственной регистрации права собственности
	30 июня			
Начислен НДС на стоимость СМР для собственного потребления ((1 000 000 + 1 900 000 + 1 700 000) x 20 %)	19	68-ндс	920 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный по СМР для собственного потребления	68-ндс	19	920 000	Счет-фактура

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. ООО «Стори» приобретен объект основных средств стоимостью 120 000 руб. без учета НДС. Срок полезного использования – 5 лет. В соответствии с учетной политикой организация применяет линейный способ амортизации основных средств.

Требуется: определить размер ежемесячных амортизационных отчислений и отразить его на счетах бухгалтерского учета.

Задача 2. АО «Колыба» приобрело станок стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет. В соответствии с учетной политикой организации для начисления амортизации применяется способ уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения 2.

Требуется: рассчитать сумму амортизационных отчислений за каждый год эксплуатации.

Задача 3. ООО «Мол» приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования – 5 лет. В соответствии с учетной политикой для начисления амортизации применяется способ списания стоимости по сумме чисел лет.

Требуется: рассчитать размер амортизационных отчислений за первые три года.

Задача 4. Приобретен автомобиль с предполагаемым пробегом 400 000 км стоимостью 800 000 руб. В отчетном периоде пробег составил 5 000 км.

Требуется: определить сумму амортизационных отчислений в отчетном периоде.

Задача 5. ООО «Корень» приняло решение о списании с баланса станка, который не пригоден к дальнейшему использованию в связи с моральным и физическим износом. Первоначальная стоимость станка – 36 500 руб. Сумма начисленной амортизации – 31 000 руб. Рабочим за демонтаж станка начис-

лена заработная плата 2 800 руб. и страховые взносы 30 %. Стоимость полученных при демонтаже станка запасных частей – 850 руб.

Требуется: выявить финансовый результат и составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни.

Задача 6. В результате дорожно-транспортного происшествия по вине водителя пришел в негодность легковой автомобиль, принадлежащий ООО «Завет». Первоначальная стоимость автомобиля – 600 000 руб., сумма начисленной амортизации за время эксплуатации составила 390 000 руб. На основании решения суда за нанесенный ущерб из заработной платы водителя удерживается 90 000 руб.

Требуется: выявить финансовый результат и составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни.

Задача 7. ООО «Рассвет» участвует в создании ООО «Радуга». В счет вклада в уставный капитал ООО «Рассвет» вносит объект основных средств. Первоначальная стоимость – 240 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 16 000 руб. Стоимость передаваемого объекта основных средств по согласованию с учредителями – 230 000 руб.

Требуется: отразить в учете обеих организаций данный факт хозяйственной жизни.

Задача 8. АО «Дача» продает оборудование. Согласно договору с покупателем цена реализации составляет 23 800 руб. (в том числе НДС). Первоначальная стоимость оборудования – 30 200 руб. Срок полезного использования – 5 лет. Оборудование находилось на балансе АО «Дача» 40 месяцев. Амортизация начислялась линейным способом.

Требуется: выявить финансовый результат, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 9. Организация безвозмездно передала своему бывшему работнику компьютер. Первоначальная стоимость – 40 000 руб. Сумма амортизации – 20 000 руб. Рыночная стоимость объекта – 13 800 руб., в том числе НДС 20 %.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 10. ООО «Форсаж» арендует туристический автобус марки Volvo у ПАО «Паритет» на срок 6 месяцев. Стоимость автомобиля, указанная в договоре аренды, составляет 4 500 000 руб. Годовая норма амортизации – 20 %. В соответствии с учетной политикой применяется линейный способ начисления амортизации. Арендная плата составляет 260 600 руб. в месяц (в том числе НДС).

Требуется: отразить на счетах бухгалтерского учета ООО «Форсаж» и ПАО «Паритет» следующие факты хозяйственной жизни:

- передачу автомобиля арендатору;
- начисление амортизации;
- передачу автомобиля по окончании срока аренды арендодателю.

Задача 11. При ревизии сохранности, движения и использования основных средств в организации была проведена инвентаризация основных средств. При проверке фактического наличия основных средств в конструкторском отделе выявлена недостача компьютеров в количестве 2 штук на сумму 98 000 руб., приобретенных по накладной № 56 от 12 апреля 20XX г. за безналичный расчет, и обнаружен ксерокс, полученный организацией безвозмездно (рыночная стоимость ксерокса – 23 000 руб.). Указанные компьютеры:

- а) не были закреплены за материально ответственным лицом (виновное лицо не установлено);
- б) были закреплены за материально ответственным лицом.

Ксерокс не оприходован.

Требуется: отразить в учете организации результаты инвентаризации.

Задача 12. Детскому саду передан безвозмездно персональный компьютер первоначальной стоимостью 25 000 руб., амортизационные отчисления, начисленные к моменту передачи, составили 10 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 13. ООО «Колесо» продало автомобиль ООО «Сигма» по договорной цене 190 000 руб. (в том числе НДС). Выписан счет-фактура на сумму, указанную в договоре. В учете ООО «Колесо» автомобиль числился по первоначальной стоимости 200 000 руб., а к моменту реализации сумма накопленной амортизации составила 80 000 руб.

Требуется: отразить данный факт хозяйственной жизни в учете обеих организаций.

Задача 14. На основании осмотра станка с числовым программным управлением комиссия вынесла решение о списании этого основного средства в соответствии с истечением срока службы (по техническим данным он составлял 10 лет). Первоначальная стоимость – 150 000 руб. Стоимость к настоящему моменту погашена полностью.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 15. На балансе организации по состоянию на 31 декабря отчетного года числится здание по первоначальной стоимости 120 000 000 руб. Сумма начисленной амортизации составляет 9 600 000 руб.

Организация принимает решение о переоценке здания по состоянию на 1 января текущего года путем прямого пересчета по рыночным ценам. Согласно отчету оценщика рыночная (восстановительная) стоимость здания на 1 января составляет 150 000 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 16. Перед составлением годового отчета АО «Шарада» провело инвентаризацию имущества. Инвентаризационная комиссия обнаружила отсутствие компьютера первоначальной стоимостью 14 000 руб. и с начисленной амортизацией 7 000 руб. Результаты инвентаризации отражены в сличительных ведомостях. Виновным лицом в кассу организации была внесена сумма недостачи.

Требуется: списать выявленные результаты и отразить результаты инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

Задача 17. ООО «Коллаж» сдало в обычную аренду ООО «Норма-М» металлорежущий станок. Стоимость, указанная в договоре аренды, составляет 920 000 руб. Арендная плата в сумме 20 000 руб. (в том числе НДС) уплачивается авансом за 2 месяца вперед. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений составляет 8 000 руб. Сдача в аренду основных средств для ООО «Коллаж» не является основным видом деятельности. ООО «Норма-М» использует объект для производства продукции основного производства.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете обеих организаций.

Задача 18. АО «Колорит» 23 декабря 20XX г. по договору купли-продажи приобрело объект основных средств стоимостью 550 000 руб. (в том числе НДС) сроком службы 10 лет.

За доставку объекта на предприятие транспортной компании было оплачено наличными 6 600 руб. (в том числе НДС). Сборка и настройка объекта осуществлялась рабочими цеха № 2, за указанные работы начислена заработная плата в размере 2 000 руб.

Требуется: определить первоначальную стоимость объекта; принять объект основных средств к бухгалтерскому учету; рассчитать сумму амортизационных отчислений, начисленных за первый и второй годы службы, если используется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; указать первичные документы, подтверждающие факты хозяйственной жизни.

Задача 19. В качестве вклада в уставный капитал ООО «Каскад» учредитель Ю. А. Захаров внес спецоборудование, оприходованное в учете как основное средство. Данный объект поступил на предприятие 12 декабря. Договорная стоимость составила 920 000 руб., срок службы – 6 лет. По данному объекту предполагаемый объем выработки продукции в течение всего срока службы составляет 5 000 штук. Планируемый объем выпуска продукции в первый год использования составляет 1 000 штук, во второй – 600 штук.

Требуется: рассчитать сумму амортизационных отчислений, начисленных за первый и второй годы службы, если используется метод списания стоимости пропорционально объему продукции; указать первичные документы, подтверждающие факты хозяйственной жизни.

Задача 20. Организация произвела подрядным способом капитальный ремонт производственного здания. Для этого был заключен договор с монтажной организацией, стоимость выполненных работ составила 620 000 руб. (в том числе НДС). Денежные средства перечислены подрядчику после выполнения и принятия работ.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 21. Организация «Весна» заключила договор с подрядной организацией на проведение работ по модернизации станка на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС). Первоначальная стоимость станка составила 300 000 руб., сумма начисленной амортизации станка до модернизации – 50 000 руб. Организация приняла решение срок полезного использования станка не увеличивать.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 22. В организацию безвозмездно поступил станок, рыночная стоимость которого составила 60 000 руб. При его наладке были использованы материалы на сумму 16 000 руб. Рабочему, осуществлявшему наладку станка, была начислена заработная плата в сумме 8 000 руб., начислены взносы в социальные фонды. После этого станок был введен в эксплуатацию.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 23. ПАО «Восход» является одним из учредителей ПАО «Славянка». ПАО «Восход» 13 декабря в качестве вклада в уставный капитал внесло станок для использования в основном производстве. Стоимость станка, согласованная учредителями, составила 160 000 руб., предполагаемый срок службы – 6 лет.

Требуется: принять объект основного средства к учету в ПАО «Славянка»; рассчитать и начислить сумму амортизационных отчислений за первый и второй годы службы, если применяется метод уменьшаемого остатка (коэффициент ускорения – 2).

Задача 24. АО «Тритон» приобрело станок стоимостью 120 000 руб. (в том числе НДС). По данным технической документации экономический отдел организации рассчитал, что станок должен быть полностью амортизирован, когда с его помощью будет выпущено 1000 единиц продукции. В первый год эксплуатации станка фактический выпуск продукции составил 600 единиц. Во второй год эксплуатации станка – 400 единиц. Используется способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 25. ООО «Скорняк» приобрело станок, требующий монтажа, первоначальной стоимостью 450 000 руб. (в том числе НДС). Затраты по монтажу оборудования составили 20 000 руб. (в том числе НДС). Дата принятия объекта к учету – 3 марта. Предполагаемый срок службы станка – 10 лет.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни; указать первичные документы и основные учетные регистры; рассчитать сумму амортизационных отчислений, начисленных за первый и второй годы службы, если используется способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Задача 26. ООО «Горизонт» строит хозяйственным способом здание цеха по выпуску пылесосов. Для строительства были отпущены материалы на сумму 179 500 руб., начислен износ основных средств ремонтно-строительного цеха, используемых для строительства, – 25 000 руб. Начислена заработная плата рабочим-строителям в сумме 157 000 руб., начислены отчисления в социальные фонды. После завершения работ здание цеха введено в эксплуатацию по сумме фактических затрат.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 27. АО «Страда» 23 декабря приобрело объект основных средств первоначальной стоимостью 450 000 руб. и сроком службы 10 лет.

Требуется: рассчитать сумму амортизационных отчислений, начисленных за первый и второй годы службы, если применяется метод уменьшаемого остатка; указать первичные документы, подтверждающие совершенные операции.

Задача 28. ООО «Доброта» 20 апреля приобрело объект основных средств первоначальной стоимостью 880 000 руб. и сроком службы 8 лет.

Требуется: рассчитать сумму амортизационных отчислений, начисленных за первый и второй годы службы, если используется линейный метод начислений; указать первичные документы, подтверждающие совершенные операции.

Задача 29. ООО «Солнечный луч» приобрело оборудование стоимостью 165 000 руб. (в том числе НДС), требующее монтажа. Через 3 года было обнаружено, что оборудование заржавело в результате хранения на складе. Оборудование в эксплуатацию не вводилось, виновные лица отсутствуют.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

РАЗДЕЛ 2. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете торговой организации расходы на создание web-сайта?

С целью увеличения товарооборота организация решила разработать web-сайт, заключив договор на его создание со специализированной организацией. Сумма расходов по договору составила 108 000 руб. (в том числе НДС 16 200 руб.). При принятии к учету исключительных прав на созданный для организации web-сайт организация установила для данного нематериального актива (НМА) срок полезного использования (СПИ) в бухгалтерском и налоговом учете, равный 36 месяцам (исходя из предполагаемого срока использования сайта). Амортизация по НМА согласно учетной политике организации в целях бухгалтерского и налогового учета начисляется линейным способом (методом). Сайт начал использоваться в месяце принятия работ по его разработке.

В целях налогового учета доходы и расходы определяются методом начисления.

Решение ситуации. Web-сайт, исключительные права на который принадлежат организации, одновременно удовлетворяющий всем критериям, предусмотренным п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее – приказ Минфина России № 153н), принимается на учет в качестве объекта НМА (п. 4 ПБУ 14/2007).

НМА принимается к учету по фактической (первоначальной) стоимости, равной сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченной или

начисленной организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях (пп. 6, 7 ПБУ 14/2007). В данном случае первоначальная стоимость web-сайта определяется исходя из договорной цены без НДС и составляет 90 000 руб. (108 000 руб. – 18 000 руб.) (пп. 8, 9, 10 ПБУ 14/2007).

Стоимость НМА погашается путем начисления амортизации в течение СПИ, который определяется организацией в месяцах при принятии НМА к учету в порядке, установленном п. 26 ПБУ 14/2007 (пп. 23, 25 ПБУ 14/2007).

В данном случае СПИ устанавливается исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды от его использования (но не выше срока деятельности организации) (п. 26 ПБУ 14/2007). СПИ установлен равным 36 месяцам.

При линейном способе начисления амортизации ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется равномерно в течение установленного СПИ исходя из первоначальной стоимости объекта НМА (п. 28, подп. «а» п. 29 ПБУ 14/2007). В данном случае ежемесячная сумма амортизации по web-сайту составляет 2 500 руб. (90 000 руб. / 36 мес).

Амортизационные отчисления по НМА начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения его стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета. В течение СПИ начисление амортизационных отчислений по НМА не приостанавливается (п. 31 ПБУ 14/2007).

Амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде (п. 33 ПБУ 14/2007; п. 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Амортизационные отчисления по web-сайту, используемому торговой организацией, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (в качестве коммерческих расходов) (пп. 5, 8 ПБУ 10/99).

Бухгалтерские записи по учету расходов на создание web-сайта и начислению амортизации по данному объекту производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 8).

Таблица 8

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражены расходы на создание web-сайта	08-5	60	90 000	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Отражен НДС, предъявленный разработчиком сайта	19-2	60	18 000	Счет-фактура
Принят к вычету НДС по расходам на создание web-сайта	68	19-2	18 000	Счет-фактура
Web-сайт отражен в составе НМА	04	08-5	90 000	Карточка учета нематериальных активов
Перечислена оплата специализированной компании	60	51	108 000	Выписка банка по расчетному счету
Ежемесячно с месяца, следующего за месяцем принятия web-сайта к учету в составе НМА, и до полного погашения его стоимости либо списания с баланса				
Отражена амортизация по web-сайту	44	05	2 500	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 2. Как отразить в бухгалтерском и налоговом учете ООО получение от организации – единственного участника этого ООО исключительных прав на программу для ЭВМ в качестве вклада в имущество ООО?

В соответствии с решением участника в качестве вклада в имущество ООО получена программа для ЭВМ рыночной стоимостью 360 000 руб. ООО планирует использовать программу в течение 3 лет.

Решение ситуации. В соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В связи с указанной нормой получение от участника вклада в имущество ООО не признается в бухгалтерском учете доходом организации.

По мнению Минфина России, выраженному в письме от 13 апреля 2005 г. № 07-05-06/107, вклад в имущество ООО подлежит отражению в бухгалтерском учете этого ООО по дебету счетов учета имущества и кредиту счета учета добавочного капитала.

В целях бухгалтерского учета программа для ЭВМ, удовлетворяющая условиям, перечисленным в п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России № 153н, учитывается в составе нематериальных активов (НМА) (п. 4 ПБУ 14/2007).

Согласно п. 6 ПБУ 14/2007 НМА принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету, при этом ПБУ 14/2007 не содержит специального

порядка определения первоначальной стоимости НМА, полученных от участника в качестве вклада в имущество ООО.

В связи с этим считаем, что организация вправе применить один из методов оценки, предложенных в п. 9.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России).

Согласно подп. «б» п. 9.2 Концепции организация вправе принять к учету полученную программу по цене ее возможной продажи, т. е. по рыночной стоимости (аналогично принятию к учету НМА, полученных по договору дарения) (п. 13 ПБУ 14/2007).

Срок полезного использования полученной программы может быть установлен равным ожидаемому сроку ее использования организацией (например, 3 годам, т. е. 36 месяцам) (пп. 25, 26 ПБУ 14/2007).

Стоимость НМА с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации, которое производится одним из способов, предусмотренных п. 28 ПБУ 14/2007, в течение срока полезного использования НМА (п. 23 ПБУ 14/2007).

В данной схеме исходим из предположения, что организация приняла решение о начислении амортизации по программе для ЭВМ линейным способом. Тогда ежемесячная сумма амортизационных отчислений по программе составит 10 000 руб. (360 000 руб. / 36 мес.) (п. 28, подп. «а» п. 29 ПБУ 14/2007) (табл. 9).

Суммы начисленной амортизации по компьютерной программе признаются расходом по обычным видам деятельности (пп. 5, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату передачи исключительных прав на программу для ЭВМ				
Отражено получение от участника компьютерной программы в качестве вклада в имущество ООО	08	83	360 000	Решение участника, договор об отчуждении исключительных прав, акт приемы-передачи программы
Отражено постоянное налоговое обязательство (360 000 x 20 %)	99	68	86 400	Бухгалтерская справка-расчет
Компьютерная программа принята на учет в составе НМА	04	08	360 000	Карточка учета нематериальных активов
Ежемесячно по мере начисления амортизации по компьютерной программе				
Начислена амортизация по программе, полученной в качестве вклада в имущество ООО (360 000 / 36)	20	02	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражено постоянное налоговое обязательство (10 000 x 20 %)	99	68	2 400	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 3. Как отразить в учете организации передачу объекта нематериальных активов в качестве отступного в счет погашения задолженности по договору купли-продажи сырья?

По договору купли-продажи производственной организацией приобретено сырье стоимостью 960 000 руб. (в том числе НДС 160 000 руб.). Впоследствии подписано соглашение о предоставлении отступного, согласно которому организация в счет погашения задолженности по договору купли-продажи передает продавцу сырья исключительные права на программу для ЭВМ (объект НМА). Исключительные права на программу для ЭВМ не зарегистрированы в Роспатенте. Первоначальная стоимость НМА в бухгалтерском и налоговом учете составила 1 000 000 руб., сумма начисленной амортизации – 300 000 руб. Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

Решение ситуации. Приобретенное организацией сырье включается в состав материально-производственных запасов по фактической себестоимости, которой в данном случае является сумма, подлежащая уплате продавцу по договору купли-продажи (без учета НДС) (пп. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (далее – приказ Минфина России № 44н). Бухгалтерские записи, связанные с приобретением сырья, производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 10).

В рассматриваемом случае поставщику сырья в качестве отступного организацией переданы исключительные права на программу для ЭВМ, учитываемые организацией в составе НМА (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России № 153н).

Указанная операция отражается как выбытие этого НМА (п. 34 ПБУ 14/2007).

При выбытии объекта НМА его стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). Остаточная стоимость выбывшего НМА включается в состав прочих расходов организации и списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы» (п. 35 ПБУ 14/2007; п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; Инструкция по применению Плана счетов).

Доход от выбытия НМА, сумма которого определяется как сумма погашаемой кредиторской задолженности организации, признается прочим и отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 91, субсчет 91-1 «Прочие доходы» (п. 35 ПБУ 14/2007, пп. 7, 6.3, 10.1 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н; Инструкция по применению Плана счетов). Указанные доход и расход признаются на дату передачи НМА продавцу сырья (п. 16 ПБУ 9/99, пп. 16, 19 ПБУ 10/99).

Таблица 10

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Приобретение сырья				
Приобретено сырье (960 000 – 160 000)	10	60	800 000	Отруочные документы продавца, приходный ордер
Отражен НДС, предъявленный продавцом сырья	19	60	160 000	Счет-фактура
НДС, предъявленный продавцом сырья, принят к вычету	68	19	160 000	Счет-фактура
Передача НМА в качестве отступного				
Отражено погашение задолженности органи- зации по договору купли-продажи сырья путем передачи объекта НМА в качестве отступного	60	91-1	960 000	Акт приемки-передачи объекта НМА
Списана сумма начисленной по НМА амортизации	05	04	300 000	Карточка учета нематериаль- ных активов, бухгалтерская справка
Списана остаточная стоимость переданного в качестве отступного объекта НМА (1 000 000 – 300 000)	91-2	04	700 000	Бухгалтерская справка-расчет

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. АО «Флавиан» приобрело у ПАО «СпецСтрой-Монтаж» исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом № 1245214. Стоимость патента согласно договору составила 100 000 руб. (в том числе НДС).

Договор об уступке исключительных прав на изобретение был зарегистрирован в Роспатенте. Затраты на регистрацию (в том числе оплата регистрационной пошлины) составили 500 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 2. Научно-производственное предприятие ООО «Химическое волокно и ткани (ХВиТ)» разработало новый способ получения высокопрочной ткани. Сотрудники предприятия А. И. Славин и Н. К. Осипов разработали техническую документацию, изготовили и испытали образец новой ткани.

Заработная плата сотрудников, начисленная за время выполнения этих работ, составила 20 000 руб. ООО «ХВиТ» направило в Роспатент заявку на получение патента на это изобретение. Предприятие заплатило пошлину за регистрацию патента в сумме 3 500 руб. и сбор за экспертизу изобретения в Федеральном институте промышленной собственности в сумме 5 000 руб. Предприятие получило в Роспатенте патент № 1344585 на изобретение «Способ получения высокопрочной ткани» сроком на 20 лет.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 3. После истечения срока полезного использования списан патент, первоначальная стоимость которого – 300 000 руб. Срок полезного использования – 7 лет.

Требуется: отразить в учете списание нематериального актива со счетов бухгалтерского учета.

Задача 4. Организация продала принадлежащее ей исключительное право патентообладателя на изобретение. Первоначальная стоимость нематериального актива – 60 000 руб. Сумма амортизации, накопленной на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», на момент списания составила 30 000 руб. Отпускная цена – 45 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить в учете организации данный факт хозяйственной жизни; определить финансовый результат от реализации нематериального актива.

Задача 5. Первоначальная стоимость нематериального актива составляла 400 000 руб. Впоследствии была проведена его дооценка: в части самого актива – на сумму 200 000 руб., в части амортизации на сумму 50 000 руб. На момент выбытия сумма амортизационных отчислений с учетом переоценки составила 350 000 руб.

Требуется: отразить в учете организации выбытие (прекращение использования вследствие морального износа) нематериального актива, который ранее был дооценен.

Задача 6. Согласно лицензионному договору ООО «Горизонт» уступило исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом, ООО «Ивица». Сумма сделки составила 112 000 руб. (в том числе НДС).

Первоначальная стоимость данного нематериального актива – 126 000 руб., сумма начисленной амортизации, накопленной на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», составила 42 000 руб.

Требуется: отразить в учете ООО «Горизонт» факты хозяйственной жизни по выбытию нематериального актива.

Задача 7. АО «Пересвет» 1 декабря приобрело исключительные права на изобретение, договорная стоимость которых составила 600 000 руб. (в том числе НДС). Затраты на регистрацию в Роспатенте составили 2 000 руб. (регистрация была осуществлена 8 декабря). Предполагаемый срок использования объекта составляет 10 лет.

Требуется: оприходовать объект в составе внеоборотных активов, начислить амортизацию за первый и второй годы службы объекта линейным способом, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 8. Организация осуществляет разработку программы для ЭВМ. При этом учитываются следующие затраты:

- материальные затраты – 8 000 руб.;
- трудовые затраты – 26 000 руб.;
- отчисления в социальные фонды – «?» руб.;
- амортизация основных средств – 3 000 руб.

Требуется: оприходовать объект в составе внеоборотных активов и отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

РАЗДЕЛ 3. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете организации-покупателя операции, связанные с приобретением сырья по договору поставки, если согласно условиям договора право собственности на сырье переходит к организации после его оплаты, при этом организация вправе использовать данное сырье в производстве до момента его оплаты?

Договорная стоимость сырья составляет 180 000 руб. (в том числе НДС). До момента оплаты приобретенное сырье использовано в производстве продукции.

Организация для целей налогообложения прибыли применяет метод начисления.

Решение ситуации. В общем порядке товарно-материальные ценности, полученные от поставщиков и запрещенные к расходованию по условиям договора до их оплаты, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

В данном случае согласно условиям договора поставки, несмотря на переход права собственности на сырье к организации после его оплаты, организация вправе использовать сырье в производстве до момента его оплаты. Следовательно, организация получает контроль над сырьем и может использовать его в производстве, т. е. полученное сырье соответствует понятию актива, который признается в бухгалтерском балансе (пп. 7.2, 8.3, подп. «а» п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом ИПБ России 29 декабря 1997 г.).

Сырье принимается к учету в качестве материально-производственных запасов организации по фактической себестоимости, равной сумме фактических затрат на его приобретение (без учета НДС) (пп. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н). В рассматриваемой ситуации фактическая себестоимость сырья формируется исходя из суммы, подлежащей уплате в соответствии с договором поставщику (без НДС) (абз. 3 п. 6 ПБУ 5/01).

Фактическая себестоимость сырья учитывается в составе расходов по обычным видам деятельности в периоде передачи его в производство (пп. 5, 7, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по рассматриваемым операциям приведены в табл. 11.

Таблица 11

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получено сырье от поставщика (180 000 – 30 000)	10	60	150 000	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком сырья	19	60	30 000	Счет-фактура
Сумма предъявленного НДС принята к вычету	68	19	30 000	Счет-фактура
Приобретенное сырье отпущено в производство для изготовления продукции	20	10	150 000	Требование-накладная
Произведена оплата поставщику	60	51	180 000	Выписка банка по расчетному счету

Пример 2. Как отражается в учете организации приобретение материалов для основного производства, если их оплата поставщику производится за счет заемных средств?

Организация привлекает заемные средства для оплаты приобретаемых материалов. 3 сентября 20XX г. (високосный год) получен заем в сумме 100 000 руб. на 90 дней под 13 % годовых. Уплата процентов производится ежемесячно не позднее 5-го числа месяца, следующего за расчетным, а также на дату возврата займа. На условиях заключаемого договора поставки 8 сентября 20XX г. получены от поставщика материалы стоимостью 100 000 руб. (в том числе НДС). В этот же день произведена оплата поставщику за счет заемных средств.

Решение ситуации. Сумма займа не признается в составе доходов организации при получении и в составе расходов – при возврате займодавцу (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н; п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н). При поступлении денежных средств фактически полученная сумма отражается в данном случае как краткосрочная задолженность по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 51 «Расчетные счета» (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденного приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

В рассматриваемой ситуации проценты, причитающиеся к уплате займодавцу, признаются прочими расходами организации ежемесячно (абз. 2 п. 3, пп. 6, 7, 8 ПБУ 15/2008). Таким образом, 30 сентября, 31 октября, 30 ноября и 2 декабря суммы начисленных процентов отражаются по дебету счета 91 «Про-

чие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», и кредиту счета 66, на котором проценты по займу должны учитываться обособленно (п. 4 ПБУ 15/2008, Инструкция по применению Плана счетов).

Полученные от поставщика приобретенные организацией материалы принимаются к учету в составе материально-производственных запасов (МПЗ) по фактической себестоимости, которой в данном случае признается их договорная стоимость без учета НДС (пп. 2, 5, абз. 1, 3 п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н).

Задолженность перед поставщиком отражается по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с дебетом счетов 10 «Материалы», субсчет 10-1 «Сырье и материалы» (на стоимость материалов без учета НДС), и 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» (на предъявленную поставщиком сумму НДС) (Инструкция по применению Плана счетов).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 66 (табл. 12):

- 66-о «Расчеты по основной сумме займа»;
- 66-п «Расчеты по процентам по займу».

Таблица 12

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
3 сентября				
Получены денежные средства по краткосрочному договору займа	51	66-0	100 000	Договор займа, выписка банка по расчетному счету
8 сентября				
Приняты к учету материалы, приобретенные у поставщика (100 000 – 16 667)	10-1	60	83 333	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражен в учете НДС, предъявленный поставщиком	19-3	60	16 667	Счет-фактура
Принят к вычету НДС по оприходованным материалам	68	19-3	16 667	Счет-фактура
Произведена оплата поставщику материалов	60	51	100 000	Выписка банка по расчетному счету

30 сентября				
Начислены проценты по займу за сентябрь (100 000 x 13 % / 366 ¹ x 27)	91-2	66-п	959	Договор займа, бухгалтерская справка- расчет
В октябре, на дату уплаты процентов за сентябрь				
Уплачены займодавцу проценты за пользование денежными средствами	66-п	51	959	Выписка банка по расчетному счету
31 октября				
Начислены проценты по займу за октябрь (100 000 x 13 % / 366 x 31)	91-2	66-2	1 101	Договор займа, бухгалтерская справка- расчет
В ноябре, на дату уплаты процентов за октябрь				
Уплачены займодавцу проценты за пользование денежными средствами	66-п	51	1 101	Выписка банка по расчетному счету

¹ Високосный год.

Окончание табл. 12

30 ноября				
Начислены проценты по займу за ноябрь (100 000 x 13 % / 366 x 30)	91-2	66-п	1 066	Договор займа, бухгалтерская справка- расчет
2 декабря				
Начислены проценты по займу за декабрь (100 000 x 13 % / 366 x 2)	91-2	66-п	71	Договор займа, бухгалтерская справка- расчет
Отражены возврат займа и уплата процентов за ноябрь и декабрь (100 000 + 1066 + 71)	66-о 66-п	51	101 137	Выписка банка по расчетному счету

Пример 3. Как отразить в учете продажу материалов (деталей), полученных при реконструкции объекта основных средств?

В бухгалтерском учете фактическая себестоимость деталей составляет 18 000 руб. (рыночная цена деталей без учета НДС на момент их принятия к учету). Указанные детали проданы за 23 600 руб. (в том числе НДС).

Решение ситуации. В данном случае в процессе реконструкции объекта ОС получены годные к использованию материалы. Указанные материалы принимаются к учету по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», по их текущей рыночной стоимости, определяемой на дату принятия этих материалов к бухгалтерскому учету (п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н; подп. «б» п. 9.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров Российской Федерации 29 декабря 1997 г.); Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

При продаже материалов организация признает в бухгалтерском учете прочий доход, который отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 91, субсчет 91-1. Одновременно стоимость материалов списывается со счета 10 в дебет счета 91, субсчет 91-2 «Прочие расходы», как прочий расход (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н; п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н) (табл. 13).

Таблица 13

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Приняты к учету материалы, полученные при реконструкции ОС	10	91-1	18 000	Приходный ордер
Признан доход от продажи материалов	62	91-1	23 600	Накладная на отпуск материалов на сторону
Начислен НДС при продаже материалов	91-2	68	3 933	Счет-фактура
Списана стоимость проданных материалов	91-2	10	18 000	Бухгалтерская справка
Получена оплата от покупателя	51	62	23 600	Выписка банка по расчетному счету

Пример 4. Как отражаются в учете организации операции по частичной ликвидации здания, оприходованию и последующей реализации образовавшегося при этом лома (отходов) черных металлов?

В связи с производственной необходимостью организация произвела частичную ликвидацию производственного здания, учитываемого в составе основных средств. Общая площадь здания равна 400 кв. м, в результате частичной ликвидации площадь уменьшилась на 20 кв. м.

Первоначальная стоимость здания (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете) составляет 5 000 000 руб. Сумма начисленной линейным способом (методом) амортизации на момент частичной ликвидации составила 1 000 000 руб.

В результате частичной ликвидации здания получены материалы – лом черных металлов, который оприходован на склад организации в качестве утильсырья по рыночной стоимости 60 000 руб., установленной на основании прейскурантных цен специализированной организации, занимающейся сбором и переработкой вторичного сырья.

Впоследствии металлолом продан данной специализированной организации. Плата за металлолом получена от покупателя в месяце передачи ему утильсырья.

Для целей налогового учета доходов и расходов организация применяет метод начисления.

Решение ситуации. Изменение первоначальной стоимости, по которой объект ОС был принят к бухгалтерскому учету, допускается, в том числе при частичной ликвидации (абз. 2 п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н).

При частичной ликвидации объекта ОС отражается его частичное выбытие записями по счету 01 «Основные средства», аналитический счет 01-в «Выбытие основных средств». В дебет указанного субсчета переносится часть первоначальной стоимости объекта в сумме 250 000 руб. (5 000 000 руб. /

400 кв. м х 20 кв. м), в кредит – соответствующая часть накопленной амортизации – 50 000 руб. (1 000 000 руб. / 400 кв. м х 20 кв. м) (п. 29 ПБУ 6/01; п. 76 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России № 91н; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Таким образом, остаточная стоимость здания уменьшается на 200 000 руб. (250 000 руб. – 50 000 руб.). Изменение первоначальной стоимости объекта ОС в результате частичной ликвидации отражается в инвентарной карточке учета объекта ОС.

По окончании процедуры частичной ликвидации остаточная стоимость выбывающей части объекта списывается со счета 01, аналитический счет 01-в, на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы» (п. 31 ПБУ 6/01; пп. 11, 16, 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; п. 86 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, Инструкция по применению Плана счетов).

В рассматриваемой ситуации в результате частичной ликвидации здания получен металлический лом черных металлов, пригодный к дальнейшей продаже в качестве утильсырья.

Полученный металлолом принимается к учету в качестве материально-производственных запасов по фактической себестоимости, которой в данном случае является его текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету (на дату списания выбывающей части здания) (п. 79 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств; пп. 5, 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н; п. 54 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России № 34н).

Формирование текущей рыночной стоимости производится на основе цены, действующей на дату оприходования имущества. Данные о рыночной цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем (абз. 2 п. 9 ПБУ 5/01, п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета). В рассматриваемой ситуации рыночная стоимость полученного лома определена на основании прейскурантных цен организации, занимающейся сбором и переработкой вторичного сырья, т. е. подтверждена документально.

Принятие к учету материалов, полученных в результате частичной ликвидации объекта ОС (здания), отражается записью по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-6 «Прочие материалы», в корреспонденции с кредитом счета 91, субсчет 91-1 «Прочие доходы» (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н; Инструкция по применению Плана счетов).

На дату продажи металлолома организация признает прочий доход в размере договорной цены, что отражается записью по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91, субсчет 91-1. Одновременно фактическая себестоимость указанных материалов включается в состав прочих расходов. При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 91, субсчет 91-2, и кредиту счета 10, субсчет 10-6 (абз. 6 п. 7, пп. 10.1, 16 ПБУ 9/99; пп. 11, 19 ПБУ 10/99; Инструкция по применению Плана счетов).

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. Организация приобрела материалы на сумму 10 000 руб., из которых 6 000 руб. оплачено с расчетного счета, а на остальную сумму поставщику выдан вексель.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 2. В результате инвентаризации на складе производственных материалов выявлена недостача в сумме 4 000 руб. Недостача отнесена на виновное лицо (кладовщика) по цене реализации 5 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 3. На склад организации от поставщика поступили материалы общей стоимостью 136 000 руб. (в том числе НДС). Для доставки материалов на склад организация использовала услуги транспортной компании, которой за доставку было оплачено 4 500 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить в учете факты хозяйственной жизни, если оплата поставщику была произведена с расчетного счета.

Задача 4. Учетно-расчетные цены сформированы на отметке 1 500 руб. за единицу. При приобретении данных материалов в отчетном периоде фактически понесенные расходы составили:

- цена закупки за единицу – 1 200 руб. (без НДС);
- расходы, связанные с приобретением, в пересчете за единицу – 200 руб.

Материалы используются для изготовления продукции вспомогательного производства.

Требуется: отразить в учете факты хозяйственной жизни, если оплата поставщику была произведена с расчетного счета.

Задача 5. На забалансовый учет принято давальческое сырье в сумме 14 000 руб. Затраты по переработке отражаются в себестоимости работ перерабатывающего предприятия в следующих суммах:

- оплата труда – 7 000 руб.;
- отчисления в социальные фонды – «?» руб.;
- амортизационные отчисления – 2 500 руб.;
- расход вспомогательных материалов – 8 000 руб.

После окончания работ выявлен финансовый результат в сумме 3 000 руб.

Требуется: отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни и предъявить счет заказчику за переработку сырья.

Задача 6. Организация реализует материалы покупателю договорной стоимостью 40 000 руб. (в том числе НДС). Учетная стоимость материалов на предприятии составила 30 000 руб.

Требуется: определить финансовый результат от продажи и отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 7. Исходные данные по движению однотипных товаров:

Дата	Закупки отчетного месяца	Количество, штук	Себестоимость единицы, руб.	Сумма, руб.
01.03.	Остаток на начало месяца	10	100	1000
03.03.	Закуплена 1-я партия материалов	20	110	2200
09.03.	Закуплена 2-я партия материалов	40	120	4800
12.03.	Закуплена 3-я партия материалов	30	130	3900
16.03.	Отпущено в производство	60	?	?
31.03.	Остаток на конец месяца	40	?	?

Требуется: рассчитать себестоимость отпущенных в производство материалов по методу средней себестоимости и по методу ФИФО.

Задача 8. Дата составления акта – 20 декабря. Счет-фактура № 130 от 7 декабря на сумму 120 000 руб. (в том числе НДС). Начало приемки – 10 ч 20 мин, окончание – 11 ч 45 мин. Поставщик (и отправитель) – фабрика «Восход», г. Смоленск, ул. Ленина, 10. Дата отправки – 7 декабря. Груз – пряжа хлопчатобумажная.

тобумажная. Сорт – 1. Срок годности – 2 года. Единица измерения – мотки (5 кг в одном пакете). Количество – 12 000 мотков. Цена – 100 руб. за моток. Фактическое наличие – 1 000 мотков.

Требуется: составить акт приемки материалов на склад по форме № М-7.

Задача 9. Используются исходные данные предыдущей задачи.

Дополнительные данные: к моменту поступления партии товаров, указанных в задаче 8, на складе находилось материалов на сумму 200 000 руб.

Отпущено материалов в производство:

- 23 декабря на сумму 45 000 руб.;
- 25 декабря на сумму 38 000 руб.;
- 26 декабря на сумму 14 000 руб.

Требуется: заполнить приходный ордер (форма № М-4), заполнить карточку учета материалов (форма № М-17), заполнить лимитно-заборную карту (форма № М-8).

Задача 10. Со склада № 2 15 декабря в цех № 5 отпущена пряжа хлопчатобумажная на сумму 40 000 руб. (см. данные задачи 9).

Требуется: выписать требование-накладную (форма № М-11).

Задача 11. По акту списан объект основных средств балансовой стоимостью 42 000 руб., полностью исчерпавший срок полезного использования. В результате разборки основного средства оприходовано вспомогательных материалов на сумму 2 100 руб., начислена заработная плата работникам в размере 2 000 руб., отчисления в социальные фонды составили «?» руб.

Требуется: отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 12. Балансовая стоимость материалов – 7 000 руб., договорная стоимость – 12 000 руб. (в том числе НДС). Перед продажей была осуществлена упаковка материалов, при этом осуществлены следующие расходы: заработная плата упаковщикам – 1 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 13. Учетно-расчетные цены сформированы на отметке 1 500 руб. за единицу. При приобретении данных материалов в отчетном периоде фактически понесенные расходы составили:

- цена закупки за единицу – 1 400 руб. (без НДС);
- расходы, связанные с приобретением, в пересчете за единицу – 200 руб. (без НДС).

Материалы используются для строительства объекта основного средства.

Требуется: отразить в учете приобретение материала в пересчете за единицу, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 14. Организация получила от учредителя в счет вклада в уставный капитал 200 кубометров бруса, который оценен учредителями в 560 000 руб. За доставку материалов организация согласно счету транспортной организации заплатила 6 000 руб. (в том числе НДС).

Согласно учетной политике организация ведет учет материалов на счете 10 «Материалы» в оценке по фактической себестоимости.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 15. ООО «Фрегат» приобретает снасти на яхту, которые учитываются в составе материалов организации. В учетной политике определен учет материалов по учетным ценам, установленным в данный момент времени на уровне 40 000 руб. При приобретении очередной партии снастей были отражены следующие затраты:

- договорная цена – 45 000 руб. (в том числе НДС);
- стоимость оказанных транспортных услуг – 3 000 руб. (в том числе НДС);
- стоимость консультационных услуг – 500 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить в учете приобретение очередной партии снастей и отпуск ее в основное производство, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 16. Отрадите в учете организации обнаруженные при проведении инвентаризации излишки материалов и их продажу.

При проведении инвентаризации в связи со сменой материально ответственного лица выявлены материалы, рыночная цена которых составляет 50 000 руб. Материалы проданы в этом же отчетном периоде за 70 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 17. В результате проведенной плановой инвентаризации были выявлены ранее не учтенные материалы, рыночная стоимость которых – 8 500 руб.; недостача материалов на сумму 60 000 руб., в том числе недостача в пределах норм естественной убыли – 54 000 руб.

Виновник возмещает недостачу в оценке по рыночной стоимости в сумме 9 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 18. В марте организация безвозмездно получила материалы, рыночная стоимость которых – 12 000 руб. В апреле часть материалов на сумму 9 000 руб. была использована при производстве продукции. Оставшиеся материалы в мае были использованы для общехозяйственных нужд.

Согласно учетной политике организация ведет учет материалов на счете 10 «Материалы» в оценке по фактической себестоимости.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 19. В сентябре в цехе вспомогательного производства при изготовлении деталей для собственного производства были осуществлены следующие затраты:

- материалы – 17 000 руб.;
- заработная плата – 25 000 руб.;
- отчисления с заработной платы – 7 000 руб.;
- амортизация основных средств – 1 400 руб.

Согласно учетной политике организация ведет учет материалов на счете 10 «Материалы» в оценке по фактической себестоимости.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 20. Организация приобрела материалы по договору мены на сумму 7 080 руб. (в том числе НДС) в обмен на собственную продукцию той же стоимости. Фактическая производственная себестоимость продукции, переданной в обмен на материалы, – 5 100 руб.

Согласно учетной политике организация ведет учет материалов на счете 10 «Материалы» в оценке по фактической себестоимости.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 21. Договорная стоимость 200 единиц материалов составляет 295 000 руб. (в том числе НДС). Транспортно-заготовительные расходы, связанные с приобретением материалов, составили 23 600 руб. (в том числе НДС). В качестве учетной цены принимается планово-расчетная стоимость материалов, которая равна 1 300 руб. за единицу. Бухгалтерский учет материалов в организации ведется по учетным ценам.

Требуется: отразить в учете организации приобретение материалов, а также расходы на их доставку.

Задача 22. На начало месяца остаток материалов на складе составил 5 000 единиц на сумму 50 000 руб. В течение месяца изготовлено 6 000 единиц данного материала, поступившего тремя партиями:

- 1-я: 2 000 единиц по цене 10 руб. на сумму 20 000 руб.;
- 2-я: 1 000 единиц по цене 12 руб. на сумму 12 000 руб.;
- 3-я: 3 000 единиц по цене 13 руб. на сумму 39 000 руб.

В производство в течение месяца отпущено 9 000 единиц данного материала.

Требуется: используя метод ФИФО, рассчитать стоимость материалов, отпущенных в производство в течение текущего месяца, и стоимость остатка материалов на начало следующего месяца; отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 23. В учетной политике организации предусмотрено, что стоимость материалов отражается по учетным ценам. На начало отчетного месяца на счете 16 числилось кредитовое

сальдо в размере 3 500 руб. Остаток материалов на счете 10 составил 230 000 руб.

За текущий месяц организацией были произведены следующие расходы, связанные с приобретением материалов:

- фактическая стоимость материалов, полученных от поставщика, – 100 000 руб. (без НДС);
- транспортные расходы по доставке материалов на склад покупателя – 10 000 руб. (без НДС);
- прочие расходы, связанные с приобретением материалов, включаемые в их фактическую себестоимость (вознаграждение посреднику, оплата экспертам за определение качества материалов) – 5 000 руб. (без НДС).

За отчетный месяц списано в производство материалов, числящихся на счете 10 по учетным ценам, на сумму 290 000 руб.

Требуется: отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни, рассмотрев ситуации, когда учетные цены либо выше, либо ниже фактических цен приобретения:

- 1-я ситуация: учетные цены – 110 000 руб.;
- 2-я ситуация: учетные цены – 130 000 руб.

Задача 24. Сотруднику ООО «Рассвет» А. И. Колесову выделены средства в подотчет в безналичной форме в сумме 2 500 руб. (на карту банка) для приобретения канцтоваров. Фактически А. И. Колесов израсходовал 2 840 руб. На фактические расходы был составлен авансовый отчет и к отчету были приложены документы-основания (товарный чек).

Перерасход средств по авансовому отчету составил 340 руб. Денежные средства были зачислены А. И. Колесову на банковскую карту.

Требуется: составить журнал регистрации фактов хозяйственной жизни.

РАЗДЕЛ 4. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете организации-исполнителя оказание услуг с длительным циклом производства, если в соответствии с учетной политикой выручка от оказания таких услуг признается по мере готовности услуг, степень которой определяется ежеквартально по доле выполненного объема услуг в общем объеме услуг по договору?

Организация оказывает заказчику услуги по обучению персонала в период с 1 ноября текущего года по 31 января следующего года. Количество учебных часов в каждом месяце одинаково. Акт об оказании услуг подписывается 31 января. Стоимость услуг в соответствии с договором составляет 354 000 руб. (в том числе НДС 59 000 руб.). Расходы на оказание услуг носят равномерный характер и в соответствии со сметой составляют 80 000 руб. в месяц. Фактически понесенные затраты составили: в ноябре-декабре – 158 000 руб., в январе – 80 000 руб. Услуги оплачиваются заказчиком в феврале. Организация применяет в налоговом учете метод начисления. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются квартал, полугодие, 9 месяцев.

Решение ситуации. Выручка от оказания услуг включается в состав доходов от обычных видов деятельности организации (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н).

В данном случае начало и окончание периода оказания услуг приходятся на разные отчетные годы, в связи с чем оказываемые услуги могут рассматриваться как услуги с длительным циклом производства. В этом случае выручка может признаваться двумя способами: либо на дату завершения услуг (подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг), либо по

мере готовности отдельных этапов (т. е. по мере фактического оказания услуг) при условии, что такую готовность можно определить (п. 13 ПБУ 9/99).

Выбранный способ признания выручки от оказания услуг с длительным циклом производства закрепляется в учетной политике организации (подп. «а» п. 17 ПБУ 9/99; п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

В исследуемой ситуации учетной политикой организации предусмотрено, что услуги с длительным циклом отражаются в бухгалтерском учете по мере готовности. В таком случае в учетной политике необходимо также отразить способ определения готовности услуги (подп. «б» п. 17 ПБУ 9/99).

Поскольку ПБУ 9/99 не установлены способы определения готовности работы (услуги) с длительным циклом производства, организация разрабатывает такой способ самостоятельно. При этом организация может применить один из способов признания выручки и расходов – «по мере готовности», аналогичных предусмотренным Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008), утвержденным приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н, которое применяется в отношении договоров строительного подряда, длительность выполнения которых составляет более одного отчетного года (долгосрочный характер) или сроки начала и окончания которых приходятся на разные отчетные годы (п. 7 ПБУ 1/2008, п. 1 ПБУ 2/2008).

Для признания выручки по договору и расходов по договору способом «по мере готовности» ПБУ 2/2008 предусмотрены следующие способы определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату (п. 20 ПБУ 2/2008):

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;

– по доле понесенных на отчетную дату расходов в расчетной величине общих расходов по договору (например, путем подсчета доли понесенных расходов в натуральном и стоимостном измерителе в расчетной величине общих расходов по договору в том же измерителе).

В рассматриваемом случае учетной политикой установлено, что степень готовности услуг с длительным циклом производства определяется ежеквартально по доле выполненного объема услуг в общем объеме услуг по договору (т. е. принят порядок, аналогичный предусмотренному абз. 2 п. 20 ПБУ 2/2008). Поскольку услуги обучения носят равномерный характер, количество учебных часов в каждом месяце одинаково, сумма выручки может определяться исходя из количества учебных месяцев в периоде оказания услуг, т. е. на 31 декабря выручка (с учетом НДС) составит 236 000 руб. (354 000 руб. / 3 мес. x 2 мес.).

Порядок отражения в учете суммы выручки, признаваемой способом «по мере готовности», ПБУ 9/99 не установлен. Следовательно, он также должен быть определен самостоятельно и закреплён в учетной политике (п. 7 ПБУ 1/2008).

В соответствии с п. 26 ПБУ 2/2008 выручка, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) как отдельный актив – «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершённых работ по договору (абз. 4 п. 26 ПБУ 2/2008).

Организация может закрепить в учетной политике порядок учета выручки от оказания услуг, признаваемой по мере готовности, аналогичный предусмотренному п. 26 ПБУ 2/2008.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка может отражаться по дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершённым работам» в корреспонденции со счетом 90 «Про-

дажи», субсчет 90-1 «Выручка» (письмо Минфина России от 26 октября 2005 г. № 07-05-06/279; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Фактически понесенные организацией затраты, связанные с оказанием услуг, являются расходами по обычным видам деятельности организации и предварительно учитываются на счете 20 «Основное производство». Они формируют себестоимость оказанных услуг, которая включается в себестоимость продаж на дату признания выручки от оказания услуг, при этом их сумма списывается в дебет счета 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», со счета 20 (пп. 5, 9, 18, 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; Инструкция по применению Плана счетов).

Заметим, что согласно п. 3 ПБУ 9/99 не признается доходом организации поступление от других юридических и физических лиц сумм НДС и иных аналогичных обязательных платежей.

При этом в соответствии с учетной техникой, приведенной в Инструкции по применению Плана счетов, на счет 90, субсчет 90-1, относится полная сумма выручки, включающая в себя НДС. Исключение из состава доходов суммы предъявленного покупателю НДС осуществляется бухгалтерской записью по дебету счета 90, субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, если организация, руководствуясь Инструкцией по применению Плана счетов, будет отражать на счете 90, субсчет 90-1, выручку, признаваемую способом «по мере готовности», с учетом НДС, который будет предъявлен заказчику, то в целях исключения из состава доходов указанной суммы НДС организация должна отражать также сумму НДС, численную с признанной на указанную дату выручки, не

предъявленной к оплате заказчику, по дебету счета 90, субсчет 90-3, и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», аналитический счет «НДС по не предъявленной к оплате начисленной выручке».

В январе на дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг не предъявленная заказчику к оплате начисленная выручка от оказания услуг за ноябрь-декабрь (с учетом НДС) относится на дебиторскую задолженность заказчика. При этом производится бухгалтерская запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 46.

Одновременно признается выручка от оказания услуг в январе в сумме 118 000 руб. (354 000 руб. – 236 000 руб.), что отражается записью по дебету счета 62 и кредиту счета 90, субсчет 90-1.

Фактически понесенные в январе затраты, связанные с оказанием услуг, формируют себестоимость оказанных услуг (на счете 20), которая включается в себестоимость продаж на дату признания выручки, что отражается по дебету счета 90, субсчет 90-2, и кредиту счета 20 (пп. 5, 9, 18, 19 ПБУ 10/99; Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет (о чем будет сказано ниже), отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетами:

- 76, аналитический счет «НДС по не предъявленной к оплате начисленной выручке», в сумме, исчисленной с выручки, признанной в декабре ($236\,000 \text{ руб.} / 120 \times 20 = 39\,333 \text{ руб.}$);

- 90, субсчет 90-3, в сумме, исчисленной с выручки, признанной в январе ($59\,000 \text{ руб.} - 39\,333 \text{ руб.} = 19\,667 \text{ руб.}$).

Бухгалтерские записи, связанные с оплатой оказанных услуг, производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (табл. 14).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В период с ноября по декабрь				
Отражены затраты, связанные с оказанием услуг	20	10, 70, 69 и пр.	158 000	Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
В декабре				
Отражена не предъявленная заказчику начисленная выручка от оказания услуг в ноябре-декабре	46	90-1	236 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражен НДС, исчисленный с не предъявленной заказчику выручки	90-3	76	39 333	Бухгалтерская справка-расчет
Списана себестоимость услуг, оказанных в ноябре-декабре	90-2	20	158 000	Бухгалтерская справка-расчет
В январе				
Отражены затраты, связанные с оказанием услуг	20	10, 70, 69 и пр.	80 000	Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет

Окончание табл. 14

Отражена выручка от оказания услуг за январь	62	90-1	118 000	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Не предъявленная к оплате начисленная выручка за ноябрь-декабрь списана на дебиторскую задолженность	62	46	236 000	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Списана себестоимость услуг, оказанных в январе	90-2	20	80 000	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен к уплате в бюджет НДС с выручки, признанной в декабре	76	68	39 333	Бухгалтерская справка-расчет, счет-фактура
Начислен к уплате в бюджет НДС с выручки, признанной в январе	90-3	68	19 667	Бухгалтерская справка-расчет, счет-фактура
В феврале				
Получены денежные средства от заказчика	51	62	354 000	Выписка банка по расчетному счету

Пример 2. Как отразить в учете организации затраты на бесплатное питание работников, организованное собственной столовой организации в виде шведского стола, если это предусмотрено коллективным договором?

В текущем месяце затраты на питание работников, занятых в основном производстве, организованное в виде шведского стола, составили 48 000 руб. Сумма «входного» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для организации питания, составила 5 000 руб. Питание работников обеспечивается собственной столовой организации, которая не оказывает услуг питания на сторону. Персонифицированный учет отпущенного работникам питания не ведется. Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

Решение ситуации. Обеспечение работников бесплатным питанием, предусмотренное коллективным договором, производится в рамках трудовых отношений организации с ее работниками, которые имеют место в связи с наймом организацией рабочей силы для осуществления ее основной производственной деятельности.

Следовательно, затраты, связанные с указанным обеспечением, признаются расходами по обычным видам деятельности и формируют себестоимость продукции, изготавливаемой основным производством (пп. 5, 7, 9 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Правила учета затрат на производство в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету (как правило, носящими отраслевой характер) (п. 10 ПБУ 10/99).

При наличии собственного структурного подразделения, оказывающего услуги основному производству, затраты, понесенные таким подразделением, как правило, сначала формиру-

ют фактическую себестоимость услуг этого подразделения, которая списывается на себестоимость основного производства.

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 15).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражены затраты столовой на организацию питания работников	29	10, 02, 70, 60, 69 и пр.	48 000	Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, акт приемки-сдачи выполненных работ (оказанных услуг), бухгалтерская справка-расчет и пр.
Отражен «входной» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для организации питания	19	60	5 000	Счет-фактура
Принят в вычет «входной» НДС по товарам (работам, услугам), приобретенным для организации питания	68	19	5 000	Счет-фактура
Стоимость бесплатного питания, предоставляемого в соответствии с коллективным договором, отнесена на затраты основного производства	20	29	48 000	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 3. Как отразить в учете организации затраты на исправление внутреннего брака, если виновным лицом в образовании брака является работник организации, который полностью возмещает понесенные затраты?

В целях исправления брака привлечена сторонняя организация. Затраты на исправление брака составили 14 160 руб. (в том числе НДС). Размер ущерба, подлежащий удержанию с работника организации, определен в сумме стоимости работ, выполненных сторонней организацией по исправлению брака (без учета НДС). Средний месячный заработок виновного работника составляет 30 000 руб. На основании заявления работника о возмещении ущерба сумма ущерба единовременно вносится им в кассу организации. Работник представил заявление о возмещении ущерба в месяце, когда были выполнены работы по исправлению брака.

Решение ситуации. Браком в производстве считаются продукция, полуфабрикаты, детали, узлы и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после исправления. В данном случае брак является внутренним, т. е. обнаруженным в организации до отправки продукции покупателям, потребителям.

К исправимому браку относится забракованная продукция, которая после дополнительных затрат может быть использована по прямому назначению.

Затраты на производство продукции, в том числе на исправление брака, признаются расходами по обычным видам деятельности организации, на базе которых формируется себестоимость изготовленной продукции (пп. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Правила учета затрат на производство продукции в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету (п. 10 ПБУ 10/99).

Затраты на исправление брака включаются в себестоимость продукции, как правило, по отдельной комплексной статье «Потери от брака» (пп. 21, 38, 99 Основных положений по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях, утвержденных Госпланом СССР, Госкомцен СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 20 июля 1970 г.; п. 4.57 Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса, утвержденных приказом Минпромнауки России от 4 января 2003 г. № 2; п. 11 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденных приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792).

Для учета потерь от брака в производстве предназначен счет 28 «Брак в производстве» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н). В рассматриваемой ситуации в дебет счета 28 относится стоимость работ по исправлению брака, выполненных сторонней организацией (без учета НДС).

В рассматриваемой ситуации потери от брака произошли в результате виновных действий работника и полностью возмещаются этим работником.

Сумма ущерба от брака, возмещаемая работником, уменьшает потери от брака, относимые на себестоимость продукции (п. 5.4 Методических рекомендаций по учету затрат на производ-

ство и калькулированию себестоимости масложировой продукции, утвержденных приказом Минсельхоза России от 14 декабря 2004 г. № 537; п. 4.57 Методических положений по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса). При таком подходе в бухгалтерском учете организация не признает ни расходов, ни доходов при выявлении брака, ущерб от которого полностью возмещается работником.

Инструкцией по применению Плана счетов предусмотрено, что в этом случае сумма затрат на исправление брака списывается в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», с кредита счета 28. При внесении работником суммы возмещения ущерба в кассу организации производится бухгалтерская запись по дебету счета 50 «Касса» и кредиту счета 73, субсчет 73-2 (Инструкция по применению Плана счетов) (табл. 16).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражены затраты на работы по исправлению брака (14 160 – 2 360)	28	60	11 800	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Отражен НДС, предъявленный подрядчиком (14 160 / 120 x 20)	19	60	2 360	Счет-фактура
Принят к вычету предъявленный НДС	68	19	2 360	Счет-фактура
Произведены расчеты с подрядчиком	60	51	14 160	Выписка банка по расчетному счету
Сумма потерь отнесена на виновное лицо (работника)	73-2	28	12 000	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма ущерба внесена виновным лицом в кассу организации	50	73-2	12 000	Приходный кассовый ордер

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. Исходные данные:

№ п/п	Первичные документы	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1		Отпущены материалы, в т. ч.: – на заказ № 1; – на заказ № 2; – на нужды цеха; – на потребности конторы организации			100 75 45 10
2		Начислена заработная плата, относящаяся: – к заказу № 1; – к заказу № 2; – цеховому персоналу; – управленческому персоналу			330 223 144 230
3		Произведены отчисления во внебюджетные фонды от заработной платы организаций: – заказа № 1; – заказа № 2; – цехового персонала; – управленческого персонала			? ? ? ?
4		Начислена амортизация по основным средствам: – цехов управления; – заводоуправления			18 14

№ п/п	Первичные документы	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
5		Начислено за различные услуги другим организациям (за электроэнергию, газ, пар и пр.)			15
6		Списаны общепроизводственные расходы на заказы № 1 и № 2 (их распределение между заказами произведено пропорционально начисленной заработной плате): – на заказ № 1; – на заказ № 2			? ?
7		Списаны общехозяйственные расходы на заказы № 1 и № 2 (их распределение между заказами произведено пропорционально начисленной заработной плате): – на заказ № 1; – на заказ № 2			? ?
8		Оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости: – заказ № 1; – заказ № 2			880 550
9		Готовая продукция заказа № 1 передана обособленному подразделению по фактической себестоимости			19
10		Готовая продукция заказа № 1 передана к реализации со склада по фактической себестоимости			100

№ п/п	Первичные документы	Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
11		Готовая продукция заказа № 2 переведена в категорию полуфабрикатов в связи с невозможностью использования ее по назначению			8
12		Готовая продукция заказа № 1 реализована по договорным ценам (в т. ч. НДС)			180
13		Списана часть коммерческих расходов, относящихся к реализованной продукции заказа № 1			14
14		Отражен НДС от выручки реализованной продукции заказа № 1			?
15		Получена выручка на расчетный счет от реализации продукции заказа № 1			180
16		Отражен финансовый результат от реализации продукции заказа № 1			?
17		Готовая продукция заказа № 1 забракована			3
18		Оприходованы на склад отходы от основного производства			7

Требуется: рассчитать недостающие показатели, отразить корреспонденции счетов по данным фактам хозяйственной жизни, указать первичные учетные документы по каждому факту хозяйственной жизни.

Задача 2. На балансе производственной организации числится прачечная, оказывающая услуги основному и вспомогательному производственным цехам. Расходы, связанные с деятельностью прачечной, в отчетном периоде составили 50 000 руб. Прямые расходы основного и вспомогательного производств организации – 500 000 руб., в том числе:

- расходы основного производства – 420 000 руб.;
- расходы вспомогательного производства – 80 000 руб.

В учетной политике организации определено, что расходы обслуживающего хозяйства распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Требуется: распределить расходы, связанные с деятельностью прачечной, между основным и вспомогательным производствами, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 3. На балансе организации числится основное и вспомогательное производства. Прямые затраты основного производства составили 220 000 руб., вспомогательного производства – 80 000 руб., сумма общехозяйственных расходов – 60 000 руб. В учетной политике организации определено, что общехозяйственные расходы распределяются между основным и вспомогательным производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Требуется: распределить общехозяйственные расходы между основным и вспомогательным производствами, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 4. На балансе организации числятся вспомогательное и обслуживающее производства. Прямые расходы организации за отчетный период составили 380 000 руб., в том числе расходы основного производства – 260 000 руб. (из них: заказа № 1 – 60 000 руб., заказа № 2 – 90 000 руб., заказа № 3 – 110 руб.), рас-

ходы вспомогательного производства – 80 000 руб., обслуживающего – 40 000 руб.

Общепроизводственные расходы за отчетный период составили 110 000 руб. В учетной политике определено, что общепроизводственные расходы распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Требуется: распределить общепроизводственные расходы между основным, вспомогательным и обслуживающим производствами, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 5. На балансе ООО «Зигзаг» числится вспомогательное и обслуживающее производства. Прямые расходы за отчетный период составили 190 000 руб., в том числе расходы основного производства – 140 000 руб., расходы обслуживающего производства – 50 000 руб., расходы вспомогательного производства по обеспечению организации тепловой энергией – 55 000 руб. В учетной политике определено, что расходы вспомогательного производства распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым расходам по их содержанию.

Требуется: распределить расходы вспомогательного производства между основным и обслуживающим производствами, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 6. Остаток незавершенного производства в основных цехах составил 45 000 руб. по состоянию на 1 апреля. В течение отчетного периода были осуществлены следующие затраты:

- материальные – 30 000 руб.;
- затраты на оплату труда – 18 000 руб.;
- отчисления в социальные фонды – «?» руб.;

- на амортизационные отчисления – 8 000 руб.;
- общехозяйственные расходы – 13 000 руб.

Выпущена из производства готовая продукция на сумму 100 000 руб.

Требуется: определить остаток готовой продукции на складе, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 7. Общехозяйственные расходы организации за месяц составили 744 200 руб., в том числе:

- заработная плата работников аппарата управления организации – 220 000 руб.;
- заработная плата рабочих, начисленная за текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения, – 45 000 руб.;
- отчисления на социальные нужды – 74 200 руб.;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения – 130 000 руб.;
- стоимость материалов, израсходованных на текущий ремонт основных средств общехозяйственного назначения, – 55 000 руб.;
- затраты на отопление, освещение помещений управленческих подразделений – 17 200 руб.;
- компенсации за использование в служебных целях личных легковых автомобилей – 12 000 руб.;
- командировочные расходы – 38 000 руб.;
- арендная плата за основные средства общехозяйственного назначения – 150 000 руб.;
- стоимость израсходованных канцелярских товаров – 2 800 руб.

Согласно учетной политике организация не распределяет общехозяйственные расходы по видам продукции, а списывает их в конце месяца на себестоимость проданной продукции.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 8. Согласно извещениям о браке в механическом цехе организации были забракованы детали. Часть забракованных деталей признана исправимым браком, часть – неисправимым (окончательным). Производственная себестоимость неисправимого (окончательного) брака составила 17 300 руб. Неисправимый (окончательный) брак сдан на склад по цене лома на сумму 700 руб. Виновниками брака являются работники механического цеха. Из их заработной платы произведены удержания за допущенный брак в сумме 6 200 руб. За исправление брака другим работникам цеха начислена заработная плата в сумме 3 000 руб. На исправление брака израсходованы материалы, фактическая себестоимость которых составила 1 700 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

РАЗДЕЛ 5. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. По договору поставки организация-поставщик реализует покупателю готовую продукцию на условиях ее доставки до склада покупателя. Доставка осуществляется собственным транспортом поставщика без взимания дополнительной платы с покупателя. Как отражаются в учете организации указанные операции?

Согласно договору цена реализуемой продукции (с учетом стоимости доставки) составляет 590 000 руб. (в том числе НДС). Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 300 000 руб. (что соответствует сумме прямых расходов на ее изготовление в налоговом учете). Затраты по доставке готовой продукции покупателю, осуществленные вспомогательным производством организации, составили 2 000 руб.

Для целей налогового учета доходов и расходов организация применяет метод начисления.

Решение ситуации. Выручка от продажи продукции признается доходом от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю (пп. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н). Выручка принимается к учету в сумме, равной цене продукции, установленной договором между организацией и покупателем (без НДС) (абз. 2 п. 3, пп. 6, 6.1 ПБУ 9/99).

Одновременно с признанием дохода в составе расходов по обычным видам деятельности признаются фактическая себестоимость проданной готовой продукции и затраты, связанные с ее доставкой покупателю (пп. 5, 9, 16, 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по отражению исследуемых операций производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 17).

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Признана выручка от реализации продукции	62	90-1	590 000	Договор поставки, накладная на отпуск продукции
Начислен НДС с выручки от реализации продукции (590 000 / 120 x 20)	90-3	68	98 333	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43	300 000	Бухгалтерская справка
Отражены затраты, связанные с доставкой продукции покупателю	23	10, 70, 69 и др.	2 000	Требование-накладная, расчетная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
Признаны в составе расходов на продажу затраты по доставке продукции	44	23	2 000	Требование-накладная, расчетная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
Списаны расходы на продажу (без учета иных накопленных расходов)	90-2	44	2 000	Бухгалтерская справка
Получены денежные средства от покупателя за реализованную продукцию	51	62	590 000	Выписка банка по расчетному счету

Пример 2. Как отразить в учете организации продажу готовой продукции по договору поставки, если условиями договора предусмотрено предоставление скидки в размере 10 % от договорной стоимости в случае перечисления покупателем 100 %-й предоплаты?

Договорная стоимость продукции составляет 531 000 руб. (в том числе НДС). Покупатель произвел 100 %-ю предварительную оплату продукции (с учетом предоставленной ему скидки). Фактическая себестоимость проданной готовой продукции составляет 360 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на производство данной продукции в налоговом учете. Организация для целей налогообложения прибыли применяет метод начисления.

Решение ситуации. Денежные средства, полученные от покупателя согласно условиям договора в порядке предварительной оплаты продукции, не признаются доходами и учитываются в составе кредиторской задолженности (пп. 3, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н).

Выручка от продажи готовой продукции признается в составе доходов от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на продукцию от организации к покупателю в размере договорной стоимости с учетом предоставленной скидки (пп. 5, 6, 6.1, 6.5, 12 ПБУ 9/99).

Одновременно с выручкой признаются расходы по обычным видам деятельности в виде фактической себестоимости проданной продукции (пп. 5, 9, 16, 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по отражению в учете исследуемых операций производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 18):

1) к балансовому счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»:

- 62-ав «Расчеты по полученным авансам и предоплате»;
- 62-п «Расчеты с покупателями за продукцию»;
- 62-ндс «НДС, исчисленный с полученной предоплаты»;

2) к балансовому счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»: 76-ндс «НДС, исчисленный с полученной предоплаты».

Таблица 18

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату поступления предоплаты				
Поступила 100 %-я предоплата от покупателя (531 000 – 531 000 x 10 %)	51	62-ав	477 900	Выписка банка по расчетному счету
Исчислен НДС с суммы предоплаты (477 900 x 20/120)	62-ндс (76-ндс)	68	79 650	Счет-фактура
На дату отгрузки продукции				
Отражена выручка от продажи готовой продукции	62-п	90-1	477 900	Накладная на отпуск продукции
Исчислен НДС со стоимости продукции (477 900 / 120 x 20)	90-3	68	79 650	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43	360 000	Бухгалтерская справка-расчет
Сумма предоплаты зачтена в счет оплаты продукции	62-ав	62-п	477 900	Бухгалтерская справка
НДС, исчисленный с суммы предоплаты, принят к вычету	68	62-ндс (76-ндс)	79 650	Счет-фактура

Пример 3. Как отразить в учете производственной организации передачу готовой продукции (линолеума) для ремонта помещения бухгалтерии?

В соответствии с условиями договора подряда подрядчику, выполняющему текущий ремонт помещения, переданы со склада готовой продукции 2 рулона линолеума. Фактическая себестоимость переданного линолеума составляет 60 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на его изготовление по данным налогового учета. Подрядчиком использовано 1,5 рулона, остатки линолеума возвращены на склад. В соответствии с учетной политикой для целей бухгалтерского учета общехозяйственные расходы списываются в себестоимость продаж в качестве условно-постоянных.

Решение ситуации. Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н). Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости на счете 43 «Готовая продукция» (пп. 5, 7 ПБУ 5/01; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

В данном случае часть готовой продукции используется для ремонта помещений административного назначения. При этом данная продукция в соответствии с договором подряда предоставляется осуществляющему ремонт подрядчику, при этом право собственности на нее к подрядчику не переходит. Следовательно, передача линолеума подрядчику может быть отражена записью в аналитическом учете по счету 43 (Инструкция по применению Плана счетов).

Расходы на текущий ремонт помещений организации являются расходами по обычным видам деятельности (пп. 5, 7

Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н). В данном случае расходы на ремонт признаются на дату принятия работ у подрядчика (п. 16 ПБУ 10/99). В бухгалтерском учете фактическая себестоимость израсходованного линолеума (на основании отчета подрядчика об израсходовании материалов, утвержденного заказчиком) списывается со счета 43 в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», а остаток линолеума приходится на склад, что может отражаться записью в аналитическом учете по счету 43 (Инструкция по применению Плана счетов).

Со счета 26 общехозяйственные расходы списываются в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», поскольку такой порядок закреплён в учетной политике организации (Инструкция по применению Плана счетов).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 43 (табл. 19):

- 43-с «Готовая продукция на складе»;
- 43-п «Готовая продукция, переданная подрядчику».

Таблица 19

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Передана готовая продукция для ремонта помещения	43-п	43-с	60 000	Требование-накладная
Отражены расходы на ремонт помещения (60 000 / 2 x 1,5)	26	43-п	45 000	Отчет подрядчика об израсходовании материалов, акт о приеме-сдаче объектов основных средств
Возвращена на склад неизрасходованная готовая продукция (60 000 – 45 000)	43-с	43-п	15 000	Требование-накладная
Общехозяйственные расходы списаны в себестоимость продаж текущего месяца (без учета иных расходов)	90-2	26	45 000	Бухгалтерская справка

Пример 4. Организация ведет учет продукции по нормативной (плановой) себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По итогам отчетного периода фактическая себестоимость продукции больше нормативной (плановой) себестоимости. Как отразить в учете сумму отклонения, если произведенная продукция продана в текущем отчетном периоде (месяце)?

Организация в течение месяца произвела готовую продукцию, плановая себестоимость которой составила 500 000 руб. Вся продукция продана в текущем месяце за 767 000 руб. (в том числе НДС). По итогам отчетного периода фактическая себестоимость готовой продукции (равная сумме прямых расходов на ее изготовление в налоговом учете) составила 530 000 руб. Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

Решение ситуации. Произведенной организацией готовая продукция включается в состав материально-производственных запасов и учитывается по фактической себестоимости, которая определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством этой продукции. Учет и формирование указанных затрат осуществляются организацией в порядке, установленном для определения себестоимости данного вида продукции (пп. 2, 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н; п. 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н (далее – приказ Минфина России № 119н).

При этом согласно подп. «б» п. 204 Методических указаний в аналитическом учете организации продукция может учитываться по учетной цене, в частности по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на произ-

водство продукции. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат (п. 203 Методических указаний).

При таком варианте учета согласно п. 206 Методических указаний разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетной цене учитывается на счете 43 «Готовая продукция» отдельно (по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н, для обобщения информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от нормативной организация может использовать счет 40.

Использование счета 40 должно быть закреплено в рабочем плане счетов, который утверждает руководителем организации (пп. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

При использовании счета 40 по дебету этого счета отражается фактическая производственная себестоимость продукции, выпущенной из производства в текущем месяце, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство».

По кредиту счета 40 в корреспонденции со счетом 43 отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции (Инструкция по применению Плана счетов).

В течение месяца при продаже готовой продукции организация признает в учете выручку от продажи произведенной продукции в составе доходов организации от обычных видов деятельности в сумме, установленной договорами купли-продажи на дату перехода права собственности на продукцию

к покупателям (пп. 5, 6.1, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н).

Одновременно нормативная (плановая) себестоимость проданной продукции учитывается при формировании финансового результата от деятельности организации в текущем отчетном периоде (пп. 9, 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по признанию дохода, списанию плановой себестоимости проданной продукции и начислению НДС (о чем будет сказано ниже) производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов (табл. 20).

На последнее число месяца сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости. В данном случае фактическая производственная себестоимость произведенной продукции больше ее нормативной (плановой) себестоимости. Этот перерасход в размере 30 000 руб. (530 000 руб. – 500 000 руб.) списывается со счета 40 в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью (Инструкция по применению Плана счетов).

Как следует из изложенного, описанный в Инструкции по применению Плана счетов порядок списания отклонений между фактической и нормативной себестоимостью при учете готовой продукции с использованием счета 40 предполагает полное списание возникших отклонений на счет 90 без распределения на остатки готовой продукции на складе на конец месяца. При такой учетной технике остаток готовой продукции, числящийся в учете на счете 43, будет отражаться по нормативной себестоимости.

Таблица 20

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В месяце изготовления продукции				
Принята к учету изготовленная продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40	500 000	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения
Признана выручка от продажи изготовленной продукции	62	90-1	767 000	Накладная на отпуск продукции
Списана плановая себестоимость проданной продукции	90-2	43	500 000	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС	90-3	68	127 833	Счет-фактура
Получены денежные средства от покупателей продукции	51	62	767 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражена фактическая себестоимость изготовленной продукции	40	20	530 000	Бухгалтерская справка-расчет
На последнее число месяца изготовления продукции				
Списана сумма превышения фактической себестоимости над плановой	90-2	40	30 000	Бухгалтерская справка-расчет

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. Магазин «Находка» продал в сентябре за наличный расчет 150 пылесосов по цене 6 500 руб. за штуку (в том числе НДС). Стоимость приобретения пылесоса, по которой он отражен в учете, – 3 700 руб. Издержки обращения за месяц составили 100 000 руб.

Торговая организация ведет учет товаров по покупным ценам (по стоимости их приобретения).

Требуется: отразить в бухгалтерском учете магазина реализацию товаров в розницу за наличный расчет.

Задача 2. Магазин «Чистюля» продал в октябре за наличный расчет 240 пылесосов по цене 6 500 руб. за штуку (в том числе НДС). Стоимость приобретения пылесоса, по которой он отражен в учете, – 3 700 руб. Издержки обращения за месяц составили 250 000 руб.

Магазин ведет учет товаров по продажным ценам (по стоимости их реализации).

Требуется: отразить в бухгалтерском учете магазина реализацию товаров в розницу за наличный расчет.

Задача 3. АО «Секрет» реализовало по договору поставки готовую продукцию договорной стоимостью 240 000 руб. (в том числе НДС). Фактическая себестоимость реализованной готовой продукции составила 150 000 руб. Расходы, связанные с реализацией, составляют 8 000 руб. Момент реализации – общепринятый.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 4. ПАО «Паровоз», специализирующееся на доставке грузов, произвело ремонт автомобиля силами организации-подрядчика АО «Мастер». Для его проведения были приобретены запчасти на сумму 13 540 руб. (в том числе НДС). Стоимость

услуг по ремонту АО «Мастер» оценило в 40 130 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить факты хозяйственной жизни в учете обеих организаций.

Задача 5. В соответствии с заключенным договором подряда ООО «Меркурий» 15 марта приступило к проведению работ, связанных с наружным мытьем окон здания завода. Стоимость работ по договору составляет 180 000 руб. (в том числе НДС). Срок окончания работ – 17 марта. Себестоимость выполненных работ – 120 000 руб. По условиям заключенного договора заказчик оплачивает стоимость проведенных услуг не позднее 5 дней со дня подписания акта приемки-передачи выполненных работ. Деньги на расчетный счет подрядчика поступили 20 марта.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни в учете ООО «Меркурий», указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 6. ООО «Гиацинт» ведет учет выпуска продукции по нормативно-плановой себестоимости. В течение октября нормативно-плановая себестоимость составила 190 000 руб. при фактической себестоимости 170 000 руб. Продукция реализована по цене 310 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 7. Торговая организация ООО «Радуга» арендует у АО «Терем» торговый зал. Стоимость объекта аренды составляет 400 000 руб. Ежемесячная арендная плата – 15 000 руб. (в том числе НДС). В соответствии с договором аренды оплата арендных платежей осуществляется авансом за квартал.

Требуется: отразить указанные факты хозяйственной жизни в учете у арендатора и у арендополучателя.

Задача 8. ООО «Продукт» получило товары от поставщика согласно счету, в который включены:

- стоимость товаров по покупным ценам (в том числе НДС) – 6 000 руб.;

- транспортные расходы (в том числе НДС) – 2 000 руб.;

Во время приемки товаров была выявлена недостача на сумму 584 руб. (в том числе НДС), из них:

- в пределах норм естественной убыли – 74 руб.;

- по вине поставщика – 510 руб.

Составлен акт по факту недостачи товаров по вине поставщика. Поставщику предъявлена претензия.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете ООО «Продукт» факты хозяйственной жизни, связанные с обнаружением недостачи при приемке товара.

Задача 9. Организация производит оргтехнику. В сентябре было выпущено 8 принтеров. Учет готовой продукции ведется по фактической себестоимости. По распоряжению руководителя 1 принтер был передан для использования внутри организации. Сумма фактических затрат на производство принтеров, определяемая по итогам месяца, составила 306 180 руб. В учетной политике организации для целей бухгалтерского учета установлен лимит стоимости активов, отвечающих понятию основных средств, в 40 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 10. ООО «Свет» выпускает настольные лампы. Расходы основного производства на выпуск партии настольных ламп составили 120 000 руб. Сборка светильников осуществляется вспомогательным производством, расходы которого на сборку данной партии настольных ламп составили 14 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 11. АО «Карат» специализируется на производстве мебели. На склад организации из производства поступило 10 спальных гарнитуров. Фактическая себестоимость гарнитура составила 30 000 руб. Гарнитуры были реализованы по цене 50 400 руб. (в том числе НДС).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 12. Покупная цена партии готовой продукции составляет 76 000 руб. (в том числе НДС). Фактическая цена реализации данной продукции – 116 200 руб.

Требуется: рассмотреть разные схемы бухгалтерских проводок, оформляемых при реализации указанной партии готовой продукции:

- 1) по безналичному расчету предприятием оптовой торговли;
- 2) за наличные денежные средства предприятием розничной торговли, ведущим учет продукции по покупным ценам;
- 3) за наличные денежные средства предприятием розничной торговли, учитывающим приобретенную продукцию по продажным ценам.

Задача 13. На складе находится остаток товаров на сумму 800 руб., издержки обращения на остаток товаров составляют 200 руб.

В течение отчетного месяца поступило товаров на сумму 102 000 руб., продано на сумму 94 000 руб. Списано в издержки обращения отчетного периода 45 000 руб., из них:

- заработная плата – 20 000 руб.;
- страховые взносы – «?» руб.;
- транспортные расходы – 17 000 руб.

Требуется: распределить и списать на продажу издержки обращения отчетного месяца, отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 14. На предприятие оптовой торговли поступили товары от поставщика. В счете-фактуре поставщика указаны 24 000 руб. (в том числе НДС).

Эта партия товаров реализуется. Предъявлен счет покупателю на сумму 48 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить оприходование товаров на склад, определить финансовый результат от реализации товаров и сделать необходимые записи на счетах бухгалтерского учета.

Задача 15. Продается готовая продукция по договорной стоимости 160 000 руб. (в том числе НДС). При ее изготовлении было затрачено материальных ценностей на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: определить величину НДС, начисленного к уплате в бюджет, и отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 16. Фактическая себестоимость проданной продукции составила 90 000 руб. Расходы, связанные с продажей продукции, – 8 000 руб. Отпускная цена продукции (в том числе НДС) – 120 000 руб.

Требуется: определить финансовый результат от продажи продукции и отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 17. В организацию розничной торговли 2 апреля поступила партия однородных товаров в количестве 80 штук с покупной стоимостью 16 000 руб. (по 200 руб. за штуку). По данным товарам была установлена торговая наценка в размере 15 %, 70 штук были реализованы в течение отчетного месяца. Других товаров торговая организация не продавала и других операций не производила.

Требуется: определить розничную цену товаров, товарооборот, валовой доход от реализации; отразить в учете организации данные факты хозяйственной жизни.

Задача 18. Согласно предъявленному счету за отгруженную продукцию отражается вексель, полученный от покупателя, на сумму 15 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: отразить в учете продажу готовой продукции, выдачу векселя и его оплату.

Задача 19. Ремонтные мастерские предприятия оказали услуги по ремонту оборудования на сумму 8 000 руб. (в том числе НДС). По фактической себестоимости эти услуги отражены в сумме 5 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 20. Получен аванс от покупателя в сумме 40 000 руб. в счет будущей реализации продукции. Отгружена продукция на сумму 38 000 руб. (в том числе НДС), остаток аванса покупателя вернули наличными.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 21. ООО «Беседа» получило выручку от продажи продукции основного производства на сумму 42 000 руб. (в том числе НДС). Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 30 000 руб.

Требуется: определить финансовый результат от реализации продукции и отразить в учете данные факты хозяйственной жизни.

РАЗДЕЛ 6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отражается в учете недостача наличных денежных средств в кассе организации, выявленная в результате проведенной инвентаризации, если с виновного работника недостача взыскивается частично?

Недостача денежных средств составила 500 руб. С кассиром заключен письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На основании приказа руководителя организации сумма выявленной недостачи с виновного работника взыскивается в размере 300 руб. Сумма недостачи удерживается из заработной платы работника. В остальной части (200 руб.) принято решение отказаться от взыскания с работника. Организация для целей налогообложения прибыли применяет метод начисления.

Решение ситуации. Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается, в частности, реальное уменьшение наличного имущества работодателя (ст. 238 Трудового кодекса Российской Федерации).

При приеме на работу кассира с ним заключается письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности, т. е. о возмещении работодателю причиненного ущерба в полном размере за недостачу имущества. Следовательно, в рассматриваемой ситуации работник несет материальную ответственность в полном объеме (ст. 241, ч. 1 ст. 242, п. 1 ч. 1 ст. 243, ч. 1 ст. 244 ТК РФ).

Удержания из заработной платы работника производятся с учетом ограничений, установленных ст. 138 ТК РФ.

В то же время работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного

работника (ст. 240 ТК РФ). Причем такой отказ допустим независимо от того, несет ли работник ограниченную материальную ответственность либо материальную ответственность в полном размере, а также независимо от формы собственности организации (п. 6 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 16 ноября 2006 г. № 52 «О применении судами законодательства, регулирующего материальную ответственность работников за ущерб, причиненный работодателю»).

Инвентаризация активов и обязательств организации регламентируется ст. 11 Закона № 402-ФЗ; пп. 26–28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России № 34н. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка; фактическое наличие соответствующих объектов сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета (ч. 2 ст. 11 Закона № 402-ФЗ, п. 26 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности)

Порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются организацией (п. 7 указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»).

Результаты инвентаризации оформляются актом инвентаризации наличных денежных средств (может применяться форма № ИНВ-15) и ведомостью учета результатов, выявленных инвентаризацией (может применяться форма № ИНВ-26). Расхождения между фактическим наличием наличных денежных средств и данными регистров бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации, подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация (ч. 4 ст. 11 Закона № 402-ФЗ).

Выявленная в ходе проведения инвентаризации денежной наличности недостача отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 50 «Касса» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Сумма недостачи денежных средств, взыскиваемая с виновного работника, отражается по кредиту счета 94 в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» (подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России № 34н; Инструкция по применению Плана счетов).

На суммы удержаний из заработной платы виновного работника производится запись по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 73, субсчет 73-2 (Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма денежных средств, от взыскания которой с виновного работника организацией принято решение отказаться, признается в бухгалтерском учете в составе прочих расходов и отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», в корреспонденции с кредитом счета 94 (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н) (табл. 21).

Таблица 21

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена недостача денежных средств, выявленная при инвентаризации	94	50	500	Акт инвентаризации наличных денежных средств, ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, приказ руководителя организации
Отражена сумма недостачи денежных средств, подлежащая взысканию с виновного работника организации	73-2	94	300	Приказ руководителя организации
Отражено удержание суммы материального ущерба из заработной платы виновного работника	70	73-2	300	Расчетно-платежная ведомость
Сумма недостачи денежных средств, от взыскания которой с виновного работника принято решение отказать, признана в составе прочих расходов	91-2	94	200	Приказ руководителя организации, бухгалтерская справка
Отражен ПНР (200 x 20 %)	99	68	40	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 2. Как отразить в учете списание ГСМ (топлива), приобретенных за наличный расчет?

Стоимость ГСМ в количестве 125 литров, приобретенных водителем служебного автомобиля за наличный расчет за счет денежных средств, полученных под отчет, составила 5 000 руб. Приобретение ГСМ на эту сумму подтверждено авансовым отчетом работника с приложенным чеком ККТ, выданным организацией розничной торговли (АЗС). В чеке сумма НДС не выделена (продавец ГСМ применяет УСН). Расход ГСМ в количестве 100 литров подтвержден путевым листом, также приложенным к авансовому отчету. В налоговом учете применяется метод начисления.

Решение ситуации. При выдаче денежных средств работнику под отчет у организации не возникает расхода, поскольку не происходит уменьшения экономических выгод в смысле п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н. Выданные средства учитываются как дебиторская задолженность работника по подотчетным суммам (п. 16 ПБУ 10/99).

Приобретенные работником ГСМ являются материально-производственными запасами и принимаются к учету по фактической себестоимости, которой в данном случае является сумма, уплаченная продавцу этих ГСМ (пп. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Минфина России № 44н).

ГСМ принимаются к учету на основании утвержденного руководителем авансового отчета с приложенными подтверждающими документами. Одновременно погашается задолженность работника по подотчетным суммам.

Стоимость ГСМ, использованных в процессе эксплуатации служебного автомобиля, списывается на расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Расходы признаются при выполнении условий, установленных п. 16 ПБУ 10/99, в дан-

ном случае на основании составленного путевого листа и при наличии утвержденного авансового отчета, подтверждающего стоимость ГСМ.

Напомним, что списание ГСМ оформляется соответствующим первичным учетным документом, составленным по форме, определенной руководителем организации (чч. 1, 3, 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ). Таким первичным документом может являться путевой лист, содержащий обязательные реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ.

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 22).

Таблица 22

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Выданы денежные средства под отчет работнику	71	50	5 000	Расходный кассовый ордер
Приняты к учету приобретенные работником ГСМ	10	71	5 000	Авансовый отчет, приходный ордер
Списаны израсходованные ГСМ (5 000 / 125 × 100)	20 (23, 26, 44 и др.)	10	4 000	Путевой лист, бухгалтерская справка-расчет

Пример 3. Как отразить в учете организации операции, связанные с командировкой сотрудника?

Организация для заключения договора поставки отправила своего работника в командировку на завод-изготовитель. Срок командировки – с 1 февраля по 5 февраля.

Согласно коллективному договору компании размер суточных при командировках по Российской Федерации установлен в размере 700 руб.

Командированному сотруднику выдан аванс в размере 20 000 руб., в том числе суточные в размере 3 500 руб.

Авансовый отчет по командировке представлен работником 9 февраля на сумму 23 200 руб. Перерасход подотчетных средств связан с оплатой проезда.

Решение ситуации. В бухгалтерском учете организации хозяйственные операции, связанные с командировкой сотрудника, отражены следующим образом.

Перед началом поездки: дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредит 50 «Касса» – 20 000 руб. – выдана сумма подотчетных средств на командировочные расходы.

На дату утверждения авансового отчета:

– дебет 26 «Общехозяйственные расходы» кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – 23 200 руб. – списаны расходы подотчетного лица по командировке;

– дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредит 50 «Касса» – 3 200 руб. – выдана сумма перерасхода по командировке.

Пример 4. Как отразить в учете торговой организации, применяющей УСН с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов», выявление банком фальшивой купюры в сданной инкассаторам выручке?

Согласно договору с кредитной организацией в конце каждого рабочего дня выручка сдается в банк через инкассацию. На следующий рабочий день после инкассации сумки с выручкой в сумме 360 000 руб. банк сообщил в организацию о наличии в выручке фальшивой купюры номиналом 5 000 руб. Через определенное время банк предоставил копию акта об экспертизе банкноты, признанной фальшивой.

В день сдачи выручки в инкассацию в кассе организации устройство, определяющее подлинность купюр, сломалось, о чем составлен акт обслуживающей организацией, и устройство изъято в ремонт. Письменным решением руководителя организации работа торговой организации вследствие этого факта не приостановлена.

Решение ситуации. Кредитная организация может осуществлять сбор, доставку наличных денег клиентов в кредитную организацию с последующим зачислением (перечислением) их сумм на банковские счета, счета по вкладам (депозитам) клиентов, открытые в этих или иных кредитных организациях. Сомнительные денежные знаки, признанные в результате экспертизы, проведенной учреждением Банка России, имеющими признаки подделки, кредитной организации не возвращаются, а подлежат передаче в территориальные органы внутренних дел. Копия акта экспертизы денежных знаков передается кредитной организацией клиенту, от которого поступил или в упаковке которого был выявлен указанный денежный знак Банка России, в порядке, определенном кредитной организацией и согласованном с клиентом, в течение пяти рабочих дней со дня получения кредитной организацией от учреждения Банка России акта экспертизы денежных знаков. Кредитная организация сообщает клиенту по его просьбе в день обращения наименование территориального органа внутренних дел, которому переданы имеющие признаки подделки денежные знаки Банка России. Выручка от продажи товаров признается доходом от обычных видов деятельности (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н). В данном случае выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств (п. 6 ПБУ 9/99).

Отражение наличной выручки, передача ее в инкассацию, поступление выручки на расчетный счет организации отражаются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н (табл. 23).

После получения от банка копии акта экспертизы денежных знаков по форме 0402156 сумма номинала сомнительной купюры подлежит отражению по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетом 57 «Переводы в пути» (Инструкция по применению Плана счетов).

Вина кассира в принятии в оплату товара фальшивой купюры в связи с изъятием проверочного устройства в ремонт и принятием руководителем решения о продолжении работы отсутствует. Поэтому в данном случае сумма, отраженная по дебету счета 94, подлежит отнесению на прочие расходы организации с отражением по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы» (абз. 3 п. 4, абз. 18 п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; Инструкция по применению Плана счетов).

Таблица 23

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату сдачи выручки инкассаторам				
Отражена наличная выручка	50	90-1	360 000	Журнал кассира-операциониста, справка-отчет кассира-операциониста, сведения о по-казаниях контрольно-кассовых машин и вырубке организации, приходный кассовый ордер
Сдана наличная выручка в банк через инкассацию	57	50	360 000	Квитанция к сумке, расходный кассовый ордер
На следующий день				
Отражено зачисление выручки на расчетный счет организации (360 000 – 5 000)	51	57	355 000	Выписка банка по расчетному счету
После получения от банка копии акта об экспертизе денежных знаков				
Отражена недостача в размере номинала фальшивой купюры	94	57	5 000	Копия акта об экспертизе денежных знаков
Признан прочий расход	91-2	94	5 000	Приказ руководителя, бухгалтерская справка

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. В кассе на начало дня установленный руководителем ПАО «Ваши Мечты» остаток составлял 100 000 руб., в течение дня произошли следующие действия:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Поступили деньги от покупателя за изготовленную продукцию «Шторы на рельсах»			20 000	
2	Поступили денежные средства от банка на выдачу заработной платы			30 000	
3	Поступил аванс от покупателя на изготовление «Английская штора»			10 000	
4	Выдано подотчет работнику Петрову И. И. на покупку материала «Атлас»			50 000	
5	Материал «Атлас» оприходован на склад			40 000	
6	Выдана ссуда своему работнику Козловскому А. А. на строительство			10 000	
7	Начислена премия начальнику цеха Попову Д. Г.			5 000	
8	Выплачена премия начальнику цеха Попову Д. Г.			5 000	
9	Выплачено Петрову И. И. за доставку приобретенных материалов			3 000	
10	Выдано пособие по уходу за ребенком Ильченко А. В.			5 000	
11	Оплачены международные переговоры с поставщиком «Интер-Ойл»			2 000	
12	Внесена работником Козловским А. А. неверно выданная заработная плата			10 000	
13	Выплатили дивиденды учредителям организации			10 000	

Требуется: рассчитать конечное сальдо по счету 50 «Касса» и заполнить журнал фактов хозяйственной жизни.

Задача 2. ПАО «Совет» в конце месяца проводило инвентаризацию кассы. По результатам инвентаризации выявлены денежные средства на сумму 30 000 руб., денежные документы на сумму 10 000 руб. Согласно кассовому отчету остаток денежных средств должен составлять 35 000 руб. Излишки, выявленные в результате инвентаризации кассы, отнесены на прочие доходы.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 3. При проведении инвентаризации кассир О. Е. Куликова представила наличных денег 30 000 руб., путевку на 10 000 руб., проездные билеты на 1 000 руб., расписку на долг в сумме 50 000 руб. Согласно кассовому отчету остаток денежных средств в кассе должен составлять 91 000 руб.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Отражена недостача в кассе			?	
2	Отражена выявленная недостача на виновное лицо Куликову О. Е.			?	
3	Куликова О. Е. внесла недостачу наличными в кассу			30 000	
4	Удержана недостача из заработной платы			?	

Требуется: рассчитать необходимые показатели, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 4. С расчетного счета в кассу предприятия поступили денежные средства на выплату кредита банку ВТБ-24 100 000 руб. Банк отказал в досрочном погашении кредита, и руководитель предприятия решил выплатить только сумму 30 000 руб. ежемесячных выплат. Неиспользованные деньги возвращены на расчетный счет.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Отражено поступление денежных средств в кассу с расчетного счета			100 000	
2	Оплачен процент за пользование кредитом банку ВТБ-24			30 000	
3	Отражен возврат неиспользованной суммы денежных средств			70 000	

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 5. ООО «Меридиан» имеет три магазина. Каждый вечер магазины сдают инкассацию. Работа с банком ведется через программу «Клиент – банк», бумажные носители из банка передаются 1 раз в 3 дня.

При сдаче инкассации магазинами бухгалтером были сделаны следующие проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Сдана наличная выручка магазина № 1 инкассатору			70 000	
2	Сдана наличная выручка магазина № 2 инкассатору			153 000	
3	Сдана наличная выручка магазина № 3 инкассатору			86 000	

По получении выписки из банка бухгалтер делает следующие проводки (с соответствующими субконто):

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
4	Зачислена инкассация на расчетный счет (сумка 175/1)			70 000	
5	Зачислена инкассация на расчетный счет (сумка 177/2)			152 800	
6	Зачислена инкассация на расчетный счет (сумка 176/3)			86 100	

В сумке 175 сдает инкассацию магазин № 1, в сумке 176 – магазин № 3 и в сумке 177 – магазин № 2. Таким образом, видно, что магазин № 2 допустил недостачу (недовложение в инкассационную сумку) в сумме 200 руб., а магазин № 3 допустил перевложение в сумме 100 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 6. АО «Бухта» приобрело 10 путевок в санаторий сроком на 21 день. Стоимость одной путевки составляет 13 000 руб. Организация частично оплачивает стоимость путевок за счет средств фонда социального страхования из расчета 400 руб. в день.

Бухгалтер АО «Бухта» сделал проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Перечислены деньги санаторию в оплату путевок			?	
2	Оприходованы путевки в кассу организации			?	

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
3	Выданы путевки работникам организации			?	
4	Стоимость путевок частично оплачена за счет средств фонда социального страхования			?	
5	Работники погасили задолженность за путевки, внося наличные в кассу организации			?	

Требуется: сделать необходимые расчеты и составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 7. ООО «Лидер» 28 декабря получило в банке наличную иностранную валюту в сумме 3 500 долларов США. Валюта предназначена для оплаты командировочных расходов.

Вариант 1. Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил (цифры условные):

- на день оприходования валюты в кассу – 70,0 руб./USD;
- на 31 декабря (дату составления отчетности) – 70,08 руб./USD.

Бухгалтер ООО «Лидер» сделал следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Оприходована наличная валюта			?	
2	Отражена положительная курсовая разница			?	

Вариант 2. Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил (цифры условные):

- на день оприходования валюты в кассу – 70,08 руб./USD;
- на 31 декабря (дату составления отчетности) – 70,0 руб./USD.

Бухгалтер ООО «Лидер» сделал следующие записи:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
1	Оприходована наличная валюта			?	
2	Отражена отрица- тельная курсовая разница			?	

Требуется: рассчитать необходимые показатели, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 8. Торговая организация для оплаты товара, приобретаемого для перепродажи, в соответствии с условиями договора поставки открывает в банке за счет собственных средств покрытый (депонированный) аккредитив. Комиссия за обслуживание аккредитива составляет 7 080 руб. (НДС не облагается) и взимается банком в день открытия аккредитива. Размер аккредитива составляет 708 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 9. Организация для производственных целей приобретает оборудование, требующее монтажа, за 590 000 руб., в том числе НДС 90 000 руб. Согласно заключенному договору поставки расчеты с поставщиком оборудования производятся путем открытия покрытого (депонированного) аккредитива. Платеж осуществляется после поставки оборудования. За обслуживание аккредитива организация уплатила вознаграждение банку-эмитенту в сумме 3 540 руб. (НДС не облагается).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 10. Организация применяет в налоговом учете метод начисления и кассовый метод.

Договорная стоимость реализованной в сентябре продукции составляет 118 000 руб. (в том числе НДС). В октябре предъявлен чек.

Требуется: отразить в учете организации получение чека от покупателя в оплату реализованной ему продукции в соответствии с применяемым методом налогового учета.

Задача 11. Остаток денег по кассовой книге – 24 200 руб. Фактически предъявлено наличных денег при проверке 21 280 руб. Предъявлены частично оплаченные платежные ведомости – 2 200 руб. Предъявлены кассиром расписки лиц на получение взаимозачета денег из кассы – 400 руб.

Требуется: определить сумму выявленной недостачи (или излишка) денежных средств и отразить в учете организации указанные факты хозяйственной жизни.

Задача 12. ООО «Воля» 15 января передало банку поручение на продажу 8 000 евро по курсу Банка России 76,1212 руб. за евро, в тот же день валюта списана с валютного счета организации. 16 января иностранная валюта продана по курсу 76,0590 руб. за евро при курсе Банка России на дату продажи 76,1080 руб. за евро. Комиссия банка списывается с расчетного счета организации и составляет 0,3 % от суммы зачисленных рублевых средств, полученных от продажи валюты.

Требуется: отразить в учете организации факты хозяйственной жизни, связанные с продажей иностранной валюты через уполномоченный банк на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

РАЗДЕЛ 7. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете организации (ООО) увеличение уставного капитала (УК) за счет дополнительных вкладов участников?

На дату принятия решения об увеличении УК доли первого и второго участников равны 25 %, третьего – 50 %. Все участники вносят денежные средства в равных суммах. На внесенные суммы увеличивается номинальная стоимость доли каждого из участников и соответственно изменяется величина их долей.

Размер уставного капитала ООО до увеличения составляет 800 000 руб. Дополнительный вклад каждого из участников равен 150 000 руб.

Решение ситуации. Уплата государственной пошлины отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н; п. 10 ст. 13 НК РФ).

Сумма уплаченной государственной пошлины учитывается в составе прочих расходов (пп. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Для обобщения информации о состоянии и движении УК организации предназначен счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру УК, зафиксированному в учредительных документах организации. В случае изменения (в том числе увеличения) размера УК записи по счету 80 производятся после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации (Инструкция по применению Плана счетов, письмо Минфина России от 21 марта 2007 г. № 07-05-12/03).

Таким образом, на дату принятия решения об увеличении УК за счет внесения участниками дополнительных вкладов ООО не производит никаких записей в бухгалтерском учете.

Поступление от участников денежных средств отражается записью по дебету счета 51 в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями». Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику) (Инструкция по применению Плана счетов).

На дату государственной регистрации изменений, внесенных в устав ООО, организация производит запись по дебету счета 75 в корреспонденции с кредитом счета 80.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 75 (табл. 24):

- 75-п «Расчеты с первым участником»;
- 75-в «Расчеты со вторым участником»;
- 75-т «Расчеты с третьим участником».

Таблица 24

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получены денежные средства от первого участника	51	75-п	150 000	Выписка банка по расчетному счету
Получены денежные средства от второго участника	51	75-в	150 000	Выписка банка по расчетному счету
Получены денежные средства от третьего участника	51	75-г	150 000	Выписка банка по расчетному счету
Уплачена государственная пошлина за регистрацию изменений в устав	68	51	400	Выписка банка по расчетному счету
Сумма государственной пошлины за внесение изменений в устав ООО учтена в составе прочих расходов	91-2	68	400	Бухгалтерская справка
Отражено увеличение уставного капитала (150 000 х 3)	75-п, 75-в, 75-г	80	450 000	Свидетельство о государственной регистрации изменений в учредительных документах

Пример 2. В соответствии с уставом и договором об учреждении общества (ООО) один из участников ООО (юридическое лицо) передает в оплату своей доли в уставном капитале основное средство (ОС), бывшее в эксплуатации. Денежная оценка объекта ОС, подтвержденная независимым оценщиком и согласованная участниками, составляет 700 000 руб. Как отразить в учете ООО данные операции?

По данным налогового учета участника, передавшего ОС обществу, остаточная стоимость этого объекта ОС составляет 700 000 руб. Восстановленная участником сумма НДС по переданному ОС равна 140 000 руб. Данная сумма не является вкладом в уставный капитал ООО. Полученный объект планируется использовать в качестве средства труда.

Решение ситуации. Стоимость имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал ООО, не признается доходом для целей бухгалтерского учета (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н).

В рассматриваемом случае участник общества передает в качестве вклада имущество, которое использовалось им в качестве ОС. Условия признания активов объектами ОС перечислены в п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н. Поскольку полученное имущество общество планирует использовать в качестве средства труда, то оно принимается к учету в составе ОС по первоначальной стоимости, которой в данном случае признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации (если она не превышает стоимость, определенную независимым оценщиком) (пп. 7, 9 ПБУ 6/01, письмо Минфина России от 6 декабря 2006 г. № 03-03-04/1/813).

Принятие к бухгалтерскому учету имущества, которое получено от участника ООО и будет использоваться обществом в качестве объекта ОС, отражается по дебету счета 08 «Вложе-

ния во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств», в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н). В момент готовности к использованию в запланированных целях без дополнительных затрат сформированная на счете 08 первоначальная стоимость данного объекта списывается в дебет счета 01 «Основные средства» (вне зависимости от факта его ввода в эксплуатацию) (п. 4 ПБУ 6/01, Инструкция по применению Плана счетов, письма Минфина России от 8 июня 2012 г. № 03-05-05-01/31 и от 22 июня 2010 г. № 03-03-06/1/425).

В течение установленного организацией срока полезного использования объекта ОС с месяца, следующего за месяцем принятия ОС к учету, его первоначальная стоимость включается в расходы организации посредством начисления амортизации одним из способов, предусмотренных п. 18 ПБУ 6/01 (пп. 17, 20, 21 ПБУ 6/01).

Что касается суммы НДС, полученной от участника сверх его вклада в уставный капитал, то данная сумма на дату получения соответствующих документов отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал» (как эмиссионный доход) (письмо Минфина России от 19 декабря 2006 г. № 07-05-06/302, п. 12 Толкования Р92 «НДС при передаче неденежного имущества во вклад в уставный капитал» (принято Комитетом по толкованиям 27 августа 2009 г., утверждено в итоговой редакции 23 октября 2009 г.). Налоговый вычет данной суммы НДС отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 19, субсчет 19-1 (табл. 25).

Таблица 25

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена задолженность участника по внесению вклада в уставный капитал	75-1	80	700 000	Свидетельство о государственной регистрации, устав
Отражена в учете стоимость ОС, полученного в качестве вклада в уставный капитал от участника общества	08-4	75-1	700 000	Решение общего собрания участников общества, акт о приеме-передаче объекта основных средств
Отражен в учете НДС, переданный участником	19-1	83	140 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Принят к вычету НДС, переданный участником	68	19-1	140 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств
Принято в состав ОС имущество, полученное от участника	01	08-4	700 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств

Пример 3. На общем собрании акционеров ПАО в марте текущего года принято решение о распределении чистой прибыли, полученной по результатам деятельности за отчетный год. Часть прибыли направляется в резервный фонд, другая часть – на выплату дивидендов. Как отражаются в учете ПАО данные операции?

Чистая прибыль, полученная по итогам отчетного года, составила 400 000 руб. Уставный капитал ПАО составляет 150 000 руб. Уставом ПАО предусмотрено формирование резервного фонда в размере 100 % от его уставного капитала, ежегодные отчисления в резервный фонд составляют 10 % от чистой прибыли. Сумма отчислений в резервный фонд за предыдущие годы на момент принятия решения о распределении прибыли за отчетный год составила 110 000 руб. На основании решения акционеров сумма чистой прибыли в размере 40 000 руб. направляется в резервный фонд, оставшаяся сумма чистой прибыли в размере 360 000 руб. направляется на выплату дивидендов акционерам.

Решение ситуации. Конечный финансовый результат деятельности организации складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов и отражается в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки». Сальдо по счету 99 показывает сумму чистой прибыли или убытка за отчетный период. По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Поскольку организация по итогам отчетного года получила прибыль, в данном случае заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается со счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (Инструкция по применению Плана счетов).

Распределение чистой прибыли (в том числе на выплату дивидендов и формирование резервного фонда) признается событием после отчетной даты (абз. 2 п. 3, абз. 3 п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденного приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н). В отчетном периоде, за который организацией распределяется прибыль, никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся. При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие (п. 10 ПБУ 7/98). Следовательно, операции по распределению прибыли отражаются в бухгалтерском учете на дату принятия соответствующего решения акционерами общества – в марте текущего года.

Отчисления в резервный фонд отражаются в бухгалтерском учете записью по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал», начисление дивидендов к выплате акционерам отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» (Инструкция по применению Плана счетов) (табл. 26).

Таблица 26

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Бухгалтерская запись в декабре отчетного года				
Отражена сумма чистой прибыли, полученной ПАО по результатам деятельности в отчетном году	99	84	400 000	Бухгалтерская справка
Бухгалтерские записи в марте текущего года				
Отражено направление чистой прибыли на формирование резервного капитала	84	82	50 000	Выписка из протокола общего собрания акционеров ПАО
Отражено направление чистой прибыли на выплату дивидендов акционерам ПАО	84	75-2	350 000	Выписка из протокола общего собрания акционеров ПАО, бухгалтерская справка-расчет

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. В отчетном периоде чистая прибыль организации, полученная после уплаты всех налогов, составила 110 000 руб. и была отражена по кредиту счета 99. Кроме того, по дебету счета 99 числится непокрытый убыток прошлого года в сумме 17 000 руб.

Требуется: закрыть счет 99, отразить полученное сальдо в балансе организации, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни.

Задача 2. Организация производит переоценку основных средств, стоимость которых, учитываемая на счете 01, составляет 340 000 руб., величина начисленной амортизации – 142 000 руб.

В результате переоценки стоимость основных средств увеличивается до 552 500 руб.

Требуется: пропорционально скорректировать амортизацию и отразить результаты переоценки основных средств в бухгалтерском учете.

Задача 3. ПАО «Керамзит» за наличный расчет выкупило 54 собственные акции по цене 200 руб. при номинальной стоимости 1 акции 250 руб.

Требуется: отразить факт уменьшения уставного капитала в бухгалтерском учете ПАО «Керамзит».

Задача 4. Уставный капитал акционерного общества составляет 350 000 руб. Учредительными документами предусмотрено образование резервного фонда АО в размере 15 % от уставного капитала.

Требуется: определить сумму отчислений в резервный фонд и отразить данные факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета.

Задача 5. На общем собрании акционеров АО «Козырь» было принято решение распределить нераспределенную прибыль в сумме 80 000 руб. на выплату дивидендов акционерам

общества. Часть акционеров, получивших дивиденды в сумме 50 000 руб., является работниками организации.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 6. После регистрации устава организации была отражена задолженность участников по подписке на акции в сумме 500 000 руб. Через некоторое время учредители вносят свои вклады:

- АО «Зима» – по безналичному расчету в сумме 100 000 руб.;
- АО «Весна» – оборудованием, оцененным учредителями в 200 000 руб.;
- АО «Лето» – наличными денежными средствами в сумме 50 000 руб.;
- АО «Осень» – производственными материалами, оцененными учредителями в 150 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 7. В учредительных документах АО «Мемория» уставный капитал зарегистрирован в сумме 900 000 руб. На момент государственной регистрации вся сумма уставного капитала была полностью внесена учредителями. При этом 40 % были внесены безналичными денежными средствами, 30 % – объектами основных средств, 20 % – объектами нематериальных активов, 10 % – наличными денежными средствами.

Требуется: сформировать вступительный баланс АО «Мемория», составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

РАЗДЕЛ 8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете организации-арендодателя передачу в аренду транспортного средства без экипажа и его возврат арендатором по окончании срока аренды?

Организация по договору аренды транспортного средства без экипажа передала арендатору автомобиль, учтенный в составе основных средств. Договор аренды заключен на 6 месяцев. Первоначальная стоимость автомобиля в бухгалтерском и налоговом учете составляет 600 000 руб. Автомобиль полностью оплачен. Сумма ежемесячной амортизации, начисляемой линейным способом (методом), составляет 10 000 руб. На момент передачи автомобиля в аренду сумма начисленной амортизации составила 200 000 руб.

Операции по начислению и получению арендной платы в данной консультации не рассматриваются.

Решение ситуации. При передаче транспортного средства (объекта ОС) в аренду право собственности на него к арендатору не переходит. Поэтому при такой передаче его стоимость не списывается с бухгалтерского учета арендодателя. Это следует из положений п. 29 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н; абз. 2 п. 21 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России № 91н.

Если объект ОС предназначается исключительно для предоставления в аренду, то такой объект ОС отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности (абз. 3 п. 5 ПБУ 6/01).

Стоимость объектов ОС погашается путем начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01, п. 49 Методических указаний).

Начисление амортизации по переданному в аренду транспортному средству производится арендодателем и не приостанавливается на срок действия договора аренды (п. 23 ПБУ 6/01, п. 50 Методических указаний).

В рассматриваемой ситуации амортизация начисляется линейным способом на основании абз. 1, 2 п. 18 ПБУ 6/01.

Суммы начисленной амортизации ежемесячно учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности или в составе прочих расходов в зависимости от того, является предоставление имущества в аренду для организации предметом деятельности или нет (абз. 5 п. 19 ПБУ 6/01; абз. 2, 6 п. 5, пп. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 27):

- 1) к балансовому счету 01 «Основные средства»:
 - 01-о «Основные средства в организации»;
 - 01-а «Основные средства, переданные в аренду»;
- 2) к балансовому счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности»:
 - 03-о «Основные средства в организации»;
 - 03-а «Основные средства, переданные в аренду»;
- 3) к балансовому счету 02 «Амортизация основных средств»:
 - 02-о «Амортизация основных средств, находящихся в организации»;
 - 02-а «Амортизация основных средств, переданных в аренду».

Таблица 27

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
При передаче транспортного средства в аренду				
Отражена передача автомобиля арендатору	01-а (03-а)	01-о (03-о)	600 000	Акт приемки-передачи транспортного средства
Отражена сумма амортизации по переданному в аренду объекту ОС	02-о	02-а	200 000	Бухгалтерская справка-расчет
Ежемесячно в течение срока действия договора аренды (6 месяцев)				
Начислена амортизация по объекту ОС, переданному в аренду	20 (91-2)	02-а	10 000	Бухгалтерская справка-расчет
При возврате транспортного средства арендатором				
Отражен возврат автомобиля арендатором	01-о (03-о)	01-а (03-а)	600 000	Акт приемки-передачи транспортного средства
Отражена сумма амортизации, начисленная по возвращенному арендатором автомобилю (200 000 + 10 000 x 6)	02-а	02-о	260 000	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 2. Как отразить в учете организации-подрядчика производство на давальческой основе подакцизной продукции и ее передачу заказчику?

Организацией из сырья заказчика произведено 50 000 литров пива с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 % и до 8,6 % включительно. Стоимость работ согласно договору подряда установлена в размере 600 000 руб. (без учета акциза и НДС). Стоимость переданного заказчиком сырья согласована сторонами в сумме 4 000 000 руб. Расходы организации, произведенные в связи с производством алкогольной продукции из сырья заказчика, в бухгалтерском учете составили 500 000 руб. Организация применяет метод начисления в налоговом учете. Учетной политикой организации для целей налогообложения прибыли установлено, что к прямым расходам, связанным с выполнением работ, относятся расходы, формирующие себестоимость выполненных работ для целей бухгалтерского учета.

Решение ситуации. Давальческое сырье – сырье, принятое организацией от заказчика для изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения изготовленной продукции, учитывается у организации на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку» по стоимости, определенной сторонами и указанной в передаточных документах.

По мере отпуска давальческого сырья в переработку его стоимость списывается со счета 003 (п. 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н; п. 156 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России № 119н; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Затраты организации, связанные с выполнением работ по изготовлению продукции из давальческого сырья, признаются расходами по обычным видам деятельности (пп. 5, 7, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н). Эти расходы формируют себестоимость выполненных работ по изготовлению продукции (п. 9 ПБУ 10/99).

Изготовленная из давальческого сырья продукция, право собственности на которую организации не принадлежит, до момента ее передачи заказчику учитывается на забалансовом счете, например, 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» (п. 10 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов).

Порядка определения стоимости такой продукции в целях отражения на забалансовом счете НПА по бухгалтерскому учету не содержат. Следовательно, организация вправе самостоятельно установить такой порядок в своей учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

В данном случае организация определяет стоимость изготовленной из давальческого сырья продукции исходя из стоимости этого сырья, согласованной сторонами, и суммы затрат на его переработку. При передаче изготовленной продукции заказчику ее стоимость списывается со счета 002.

Выручка от выполнения работ по переработке сырья в размере договорной стоимости работ является для организации доходом от обычных видов деятельности и признается на дату подписания сторонами акта приемки-сдачи выполненных работ (пп. 5, 6.1, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н).

Согласно п. 3 ПБУ 9/99 не признается доходом организации поступление от других юридических и физических лиц сумм НДС и иных аналогичных обязательных платежей (в том числе акциза).

При этом в соответствии с учетной техникой, приведенной в Инструкции по применению Плана счетов, на счет 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», относится полная сумма причитающихся организации поступлений, включающая в себя и НДС, и акциз. В рассматриваемой ситуации эта сумма составит 1 770 000 руб. (600 000 руб. + 900 000 руб. + 270 000 руб.). В свою очередь к счету 90 могут быть открыты следующие субсчета: 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – для учета НДС и 90-4 «Акцизы» – для учета акциза.

Обособленный учет НДС и акциза позволяет исключить из суммы выручки предъявленные заказчику суммы НДС и акциза при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности, в результате чего соблюдаются требования п. 3 ПБУ 9/99 в части признания дохода без акциза и НДС.

Одновременно с признанием дохода себестоимость выполненных работ учитывается в себестоимости продаж текущего отчетного периода (п. 19 ПБУ 10/99).

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (табл. 28):

- 68-ндс «Расчеты по НДС»;
- 68-а «Расчеты по акцизу».

Таблица 28

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Получено лавальческое сырье от заказчика	003		4 000 000	Договор подряда, накладная
Отражена передача лавальческого сырья в производство		003	4 000 000	Требование-накладная
Отражены затраты на изготовление продукции из лавальческого сырья по договору подряда	20	02, 70, 69 и др.	500 000	Бухгалтерская справка-расчет, расчетно-платежная ведомость и др.
Принята к учету изготовленная из лавальческого сырья продукция (4 000 000 + 500 000)	002	–	4 500 000	Накладная на передачу изготовленной продукции в места хранения
Признана выручка от выполнения работ	62	90-1	1 770 000	Акт приемки-сдачи выполненных работ
Списана себестоимость выполненных работ	90-2	20	500 000	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен НДС	90-3	68-ндс	295 000	Счет-фактура

Окончание табл. 28

Начислен акциз	90-4	68-а	900 000	Счет-фактура
Списана с забалансового счета стоимость переданной заказчику изготовленной из давальческого сырья продукции	–	002	4 500 000	Акт приема-передачи подакцизного товара
Получены денежные средства от заказчика	51	62	1 770 000	Выписка банка по расчетному счету

Пример 3. Как отразить в учете производственной организации (покупателя) возврат поставщику бракованных изделий (комплектующих), если брак обнаружен до передачи их со склада в основное производство?

В феврале организацией по договору поставки были приобретены и оплачены комплектующие, предназначенные для производства готовой продукции. Согласно договору стоимость принятых на учет комплектующих составила 236 000 руб. (в том числе НДС). В марте было выявлено, что указанные комплектующие имеют существенные недостатки качества, которые не могут быть устранены в приемлемый для организации срок. В том же месяце организация уведомила поставщика о расторжении договора поставки и возвратила ему некачественные комплектующие. Бракованные комплектующие возвращены поставщику в день уведомления поставщика о расторжении договора поставки. В апреле поставщик вернул организации денежные средства, уплаченные ею по договору поставки.

Решение ситуации. Приобретенные организацией комплектующие, используемые при производстве продукции, предназначенной для продажи, принимаются к учету в качестве материально-производственных запасов по их фактической себестоимости, равной в данном случае договорной стоимости комплектующих (без учета НДС) (пп. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н).

Принятие указанных комплектующих к бухгалтерскому учету отражается записью по дебету счета 10 «Материалы», субсчет 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали», и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

В данном случае организация в марте отказывается от исполнения договора поставки, притом комплектующие возвращаются поставщику, а поставщик обязан вернуть организации сумму, уплаченную ею по договору поставки.

Таким образом, в указанном месяце организация списывает стоимость данных комплектующих с одновременным признанием дебиторской задолженности поставщика, что отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 10, субсчет 10-2. Сумма НДС, предъявленная поставщику при возврате комплектующих, отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 76, субсчет 76-2, и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (Инструкция по применению Плана счетов) (табл. 29).

Таблица 29

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
В феврале				
Приняты к учету поступившие от поставщика комплектующие (236 000 – 39 333)	10-2	60	196 667	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19-3	60	39 333	Счет-фактура
Принят к вычету НДС	68	19-3	39 333	Счет-фактура
Произведена оплата поставщику	60	51	236 000	Выписка банка по расчетному счету
В марте				
Фактическая себестоимость некачественных комплектующих отнесена на расчеты с поставщиком	76-2	10-2	196 667	Уведомление о расторжении договора, акт о браке, накладная на отпуск материалов на сторону
Предъявлен поставщику НДС	76-2	68	39 333	Счет-фактура
В апреле				
Поступили денежные средства от поставщика в связи с расторжением договора поставки	51	76-2	236 000	Выписка банка по расчетному счету

Пример 4. Как отражаются в учете организации-подрядчика расходы, связанные с устранением недостатков, выявленных заказчиком после подписания акта приемки-сдачи выполненных работ?

Затраты, связанные с устранением недостатков, составили 177 000 руб.

Решение ситуации. Расходы, связанные с безвозмездным устранением недостатков выполненной работы, целью которых является надлежащее исполнение подрядчиком своих обязательств по договору подряда, в бухгалтерском учете могут отражаться с использованием счета 28 «Брак в производстве» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

При выполнении работ, связанных с устранением недостатков, собственными силами подрядчика понесенные затраты отражаются по дебету счета 28 в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. Потери от брака ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 (Инструкция по применению Плана счетов).

В том случае, если акт приемки-сдачи выполненных работ подписан в одном календарном году, а недостатки выявлены и претензия предъявлена заказчиком в следующем году, расходы, связанные с исправлением недостатков, признаются в составе прочих расходов в качестве убытков прошлых лет, признанных в отчетном году (п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н). Учет данных расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

В рассматриваемой ситуации исходим из условия, что потери от брака формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), а также учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль в период осуществления расходов, связанных с устранением недостатков, т. е. при применении в налоговом учете *метода начисления* различий в признании расходов нет.

При признании в налоговом учете расходов *кассовым методом* в бухгалтерском учете могут возникнуть вычитаемая временная разница (ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (ОНА) в случае, если в месяце выполнения работ произведенные организацией затраты не будут оплачены (пп. 11, 14 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н). Возникновение ОНА отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (Инструкция по применению Плана счетов).

Указанные ВВР и ОНА погашаются после фактической оплаты затрат, связанных с выполнением работ (п. 17 ПБУ 18/02), что отражается записью по дебету счета 68 и кредиту счета 09 (табл. 30).

Таблица 30

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Устранение недостатков собственными силами подрядчика по работе, сданной заказчику в отчетному году				
Отражены затраты, связанные с устранением недостатков в выполненной работе	28	10, 70, 69 и др.	177 000	Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет
Потери от брака признаны в составе расходов по обычным видам деятельности	20	28	177 000	Бухгалтерская справка
Скорректирована себестоимость выполненной и сданной заказчику работы	90-2	20	177 000	Бухгалтерская справка
Отражен ОНА (177 000 x 20 %)	09	68	35 400	Бухгалтерская справка-расчет

Устранение недостатков собственными силами подрядчика по работе, сданной заказчику в прошлом году					
Отражены затраты, связанные с устранением недостатков в выполненной работе	28	10, 70, 69 и др.	177 000	Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	
Потери от брака признаны в составе прочих расходов	91-2	28	177 000	Бухгалтерская справка	
Отражен ОНА (177 000 x 20 %)	09	68	35 400	Бухгалтерская справка-расчет	

Пример 5. Как отражаются в учете организации-покупателя расчеты с поставщиком материалов, приобретаемых на условиях 40 %-й предоплаты, если договорная стоимость материалов выражена в евро, а оплата производится в рублях по курсу Банка России, установленному на дату оплаты?

Договорная стоимость материалов составляет 12 000 евро (в том числе НДС 2 000 евро). Согласно условиям учетной политики организация составляет промежуточную бухгалтерскую отчетность ежемесячно. Для целей налогообложения прибыли применяется метод начисления.

Курс евро, установленный Банком России, составил (условно):

- дату перечисления предоплаты – 70,0 руб. за евро;
- на дату получения материалов, которая соответствует дате отгрузки материалов со склада поставщика, – 70,5 руб. за евро;
- на отчетную дату (последнее число месяца, в котором получены материалы) – 71,0 руб. за евро;
- на дату окончательного расчета с поставщиком (в месяце, следующем за месяцем приобретения материалов) – 72,0 руб. за евро.

Решение ситуации. Сумма денежных средств, перечисленная в порядке предварительной оплаты материалов, не признается расходом и учитывается в составе дебиторской задолженности (пп. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Средства предварительной оплаты к бухгалтерскому учету принимаются в рублевой оценке по курсу евро, установленному Банком России на дату перечисления денежных средств (пп. 4, 5, 6, 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденного приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н).

В дальнейшем после принятия перечисленной предварительной оплаты к учету ее пересчет в связи с изменением курса евро не производится (п. 10 ПБУ 3/2006). Таким образом, образовавшаяся дебиторская задолженность в сумме предварительной оплаты дальнейшему пересчету не подлежит.

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, равной сумме фактических затрат на их приобретение без учета НДС (пп. 2, 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России № 44н).

В исследуемой ситуации фактическую себестоимость материалов формирует договорная цена, выраженная в евро и пересчитанная в рубли по курсу евро, установленному Банком России на дату перечисления предварительной оплаты (в части предварительной оплаты), и по курсу, установленному на дату принятия материалов к учету (в части, не покрытой перечисленной предоплатой), что следует из ч. 3 ст. 12 Закона № 402-ФЗ; пп. 4, 5, 6, 9 ПБУ 3/2006.

В дальнейшем после принятия материалов к учету пересчет их фактической себестоимости в связи с изменением курса валюты не производится (п. 10 ПБУ 3/2006).

Образовавшаяся после принятия материалов к учету кредиторская задолженность перед поставщиком, включая сумму НДС, подлежит пересчету в связи с изменением курса евро, установленного Банком России на отчетную дату и дату оплаты (пп. 7, 8 ПБУ 3/2006). В данном случае отчетной датой (датой составления отчетности) является последний день каждого календарного месяца (чч. 4, 6 ст. 15 Закона № 402-ФЗ).

В рассматриваемой ситуации плата за материалы произведена в месяце, следующем за месяцем их поступления. За данный период курс евро изменился. В связи с этим в бухгалтерском учете при пересчете задолженности перед поставщиком на отчетную дату, а также на дату оплаты материалов возникают курсовые разницы (пп. 3, 11, 12 ПБУ 3/2006).

Поскольку в указанный период курс евро, установленный Банком России, повышается, в бухгалтерском учете образуются отрицательные курсовые разницы, учитываемые в составе прочих расходов (п. 13 ПБУ 3/2006, п. 11 ПБУ 10/99).

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 31):

1) к балансовому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

- 60-м «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по приобретенным материалам»;
- 60-ва «Расчеты по выданным авансам и предоплате»;
- 60-ва-НДС «НДС по выданным авансам (предоплате)»;

2) к балансовому счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»:

- 19-м «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам»;
- 19-ва «Налог на добавленную стоимость с авансов (предоплаты) выданных».

Таблица 31

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислены денежные средства в порядке частичной предварительной оплаты (12 000 х 40 % х 70,0)	60-ва	51	336 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражен НДС, предъявленный с суммы предоплаты (336 000 х 20/120)	19-ва	60-ва-НДС	56 000	Счет-фактура
НДС с суммы предоплаты принят к вычету	68	19-ва	56 000	Счет-фактура
На дату принятия к учету материалов (курс – 70,5 руб./евро)				
Приняты к учету материалы ((12 000 – 2 000) х 40 % х 70,0 + (12 000 – 2 000) х 60 % х 70,5)	10	60-м	703 000	Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер
Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком (2 000 х 40 % х 70,0 + 2 000 х 60 % х 70,5)	19-м	60-м	140 600	Счет-фактура

Предъявленная сумма НДС принята к вычету	68	19-м	140 600	Счет-фактура
Сумма предоплаты зачтена в счет оплаты стоимости материалов	60-м	60-ва	336 000	Бухгалтерская справка
Восстановлен НДС, ранее принятый к вычету с суммы предоплаты	60-ва-НДС	68	56 000	Счет-фактура
На отчетную дату (курс – 71,0 руб./евро)				
Отражена отрицательная курсовая разница (12 000 x 60 % x (71,0 – 70,5))	91-2	60-м	3 600	Бухгалтерская справка-расчет
На дату окончательной оплаты материалов (курс – 72,0 руб./евро)				
Отражена отрицательная курсовая разница (12 000 x 60 % x (72,0 – 71,0))	91-2	60-м	7 200	Бухгалтерская справка-расчет
Произведена оплата поставщику (12 000 x 60 % x 72,0)	60-м	51	518 400	Выписка банка по расчетному счету

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. Денежные средства комиссионеру перечисляются сразу после заключения договора поставки в сумме 52 000 руб. (в том числе НДС). Вознаграждение комиссионера составляет 5 200 руб. (в том числе НДС) и согласно условиям договора перечисляется после получения товара.

Требуется: отразить данные факты хозяйственной жизни в учете у комитента при приобретении им товаров для перепродажи через комиссионера.

Задача 2. АО «СОН» приобрело у первоначального кредитора денежное требование, возникшее из договора на поставку продукции, за 84 000 руб. АО «СОН» по новому договору цессии уступает право требования другому кредитору за 99 000 руб. (в том числе НДС). На дату передачи подтверждающих документов право требования считается переданным.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 3. Оптовая организация приобретает товар по договору купли-продажи на сумму 15 000 долларов США (в том числе НДС). Договором установлено, что расчеты за товар осуществляются в рублях по курсу, установленному Банком России на день оплаты. Курс доллара на дату получения товара составляет 66,40 руб. за доллар США, на дату оплаты – 67 руб. за доллар США.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни по приобретению у российского поставщика товара, стоимость которого установлена в долларах США.

Задача 4. ООО «Союз» реализовало свою готовую продукцию ООО «Бирюса» на сумму 200 000 руб. (в том числе НДС) по договору мены при ее фактической себестоимости 140 000 руб. В тот же день ООО «Бирюса» выполнило свои

обязательства перед ООО «Союз» и поставило свою готовую продукцию, которую организация отражает в учете как товары для перепродажи.

Требуется: отразить данные факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете ООО «Союз».

Задача 5. Организация-поверенный уплачивает расходы по регистрации права собственности от имени организации-доверителя, но за свой счет на сумму 12 000 руб. Организация-доверитель возмещает понесенные расходы и уплачивает вознаграждение по договору поручения в размере 15 000 руб.

Требуется: отразить данные факты хозяйственной жизни в учете у организации-поверенного.

Задача 6. Организация реализует основное средство, стоимость которого выражена в евро, а оплата производится в рублях. Курс евро на дату реализации основного средства составил 72 руб. за евро, на дату получения денежных средств – 74 руб. за евро. Договорная стоимость основного средства составляет 12 500 евро (в том числе НДС). Первоначальная стоимость реализованного основного средства по данным бухгалтерского учета составляет 970 000 руб., сумма амортизации на момент выбытия – 650 000 руб.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни по продаже основного средства, стоимость которого установлена в евро.

Задача 7. По договору комиссии комиссионеру передан на реализацию товар фактической себестоимостью 80 000 руб. Установленная договором комиссии минимальная цена реализации составляет 110 000 руб. (в том числе НДС). Комиссионное вознаграждение – 5 % от минимальной цены реализации. Перечисление оплаты за товар предусмотрено на расчетный счет организации-комитента. Комиссионер реализовал товар за 116 000 руб. Согласно договору комиссии дополнительная выгода делится поровну между комитентом и комиссионером.

Требуется: отразить факты хозяйственной жизни в учете комитента.

Задача 8. Денежные средства комиссионеру перечисляются сразу после заключения договора поставки в сумме 82 000 руб. (в том числе НДС). Вознаграждение комиссионера составляет 8 200 руб. (в том числе НДС) и перечисляется одновременно с оплатой товара согласно условиям договора комиссии.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни у комитента при приобретении им товаров для перепродажи через комиссионера.

Задача 9. Организация реализует нематериальные активы, стоимость которых выражена в евро, а оплата производится в рублях. Курс на дату реализации составляет 71 руб. за евро, на дату получения денежных средств – 74 руб. за евро. Договорная стоимость нематериальных активов составляет 9000 евро (в том числе НДС). Первоначальная стоимость реализованных нематериальных активов по данным бухгалтерского учета составляет 780 000 руб. Сумма амортизации, накопленная по объекту нематериальных активов, на момент выбытия – 500 000 руб.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни по продаже нематериальных активов, стоимость которых установлена в евро.

Задача 10. ООО «Метель» заключило договор займа на срок 13 месяцев с условием уплаты процентов на дату возврата займа. Сумма основного долга составляет 150 000 руб. Задолженность по начисленным процентам – 15 000 руб. При наступлении срока уплаты ООО «Метель» переводит долг на своего должника – ООО «Крыло», имеющее задолженность перед ООО «Метель» за реализованную готовую продукцию. Сумма задолженности ООО «Крыло» за реализованную им готовую продукцию составляет 164 000 руб. Фактическая себестоимость отгруженной продукции – 108 000 руб.

Требуется: отразить факты хозяйственной жизни в учете ООО «Метель».

Задача 11. По договору комиссии комиссионеру передан на реализацию товар фактической себестоимостью 100 000 руб. Установленная договором комиссии минимальная цена реализации составляет 150 000 руб. (в том числе НДС). Комиссионное вознаграждение – 5 % от минимальной цены реализации. Перечисление оплаты за товар предусмотрено на расчетный счет организации-комитента. Комиссионер реализовал товар за 160 000 руб. Согласно договору комиссии дополнительная выгода является собственностью комиссионера.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете комитента.

Задача 12. ООО «Миллионер» заключило договор на поставку продукции стоимостью 153 400 руб. (в том числе НДС), согласно которому покупатель АО «Ориентир» должно перечислить 100 %-ю предоплату. По просьбе ООО «Миллионер» АО «Ориентир» перечислило часть предоплаты ПАО «Смотритель» в счет погашения кредиторской задолженности ООО «Миллионер» за полученные материалы стоимостью 53 100 руб. (в том числе НДС). В том же месяце оставшаяся сумма предоплаты зачислена на расчетный счет ООО «Миллионер». Продукция отгружена ООО «Миллионер» в адрес АО «Ориентир». Себестоимость проданной продукции составляет 95 000 руб.

Требуется: отразить указанные факты хозяйственной жизни в учете ООО «Миллионер».

Задача 13. Реализуется готовая продукция АО «Сапожок» по договорной стоимости 160 000 руб. (в том числе НДС). На ее изготовление было затрачено материальных ценностей на сумму 60 000 руб. (в том числе НДС), начислена заработная

плата рабочим основного производства – 20 000 руб., начислена амортизация основных средств производственного назначения – 3 000 руб.

Требуется: определить величину НДС, начисленного к уплате в бюджет и финансовый результат по проведенной операции, составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 14. АО «Круг» 26 сентября получило от покупателя ООО «Квадрат» аванс под поставку товара в сумме 47 200 руб. (в том числе НДС). 4 октября товар был отгружен покупателю. Стоимость приобретения товара составила 35 000 руб. Право собственности на товар согласно условиям договора переходит к покупателю в день его отгрузки и передачи покупателю расчетных документов. Расходы на продажу составили 2 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 15. Промышленное предприятие ООО «Лесоруб» закупает сырье на 60 000 руб. (в том числе НДС) по договору купли-продажи. Рассмотрим две ситуации:

Ситуация 1. Норма естественной убыли закупаемого сырья составляет 0,6 %.

Ситуация 2. Предприятие закупает сырье, на которое нормы естественной убыли не распространяются, но в договоре ООО «Лесоруб» обязалось не предъявлять претензию поставщику, если обнаружится недостача в пределах 0,6 %. При приемке груза обнаружена недостача сырья на сумму 300 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в отношении обеих ситуаций.

Задача 16. ООО «Луч Света» согласно договору поставки должно получить от ООО «Темное Царство» товар (пальто демисезонные) на общую сумму 377 000 руб. (в том числе НДС). ООО «Луч Света» произвело предоплату за партию товара в полном объеме. В момент поступления товара обнаружена недостача 1 пальто ценой 3 770 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете ООО «Луч Света».

Задача 17. Организация «Радость» по итогам инвентаризации расчетов, проведенной по состоянию на 31 марта, выявила наличие следующей сомнительной дебиторской задолженности за поставленные товары:

- в сумме 250 000 руб. (срок исковой давности истекает в апреле);
- в сумме 30 000 руб. (срок исковой давности истекает в июне, до истечения срока исковой давности данная задолженность погашена покупателем).

В марте в бухгалтерском учете создан резерв по сомнительным долгам в размере 280 000 руб.

Требуется: отразить в учете создание резерва, его использование и списание неиспользованной суммы резерва.

Задача 18. АО «Алгоритм» 6 мая получило от поставщика ООО «Бег» на условиях коммерческого кредита товар на сумму 1 180 000 руб. (в том числе НДС). Цена кредита – 1 % стоимости поставки за каждый полный или неполный месяц. Срок оплаты – 3 месяца. Товар реализован АО «Алгоритм» в течение мая-июня, а 1 июля полностью произведен расчет с ООО «Бег».

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни в учете обеих организаций, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 19. ООО «Роса» обменивает готовую продукцию собственного производства на товар для перепродажи. Стоимость обмениваемого имущества согласно договору составляет 708 000 руб. (в том числе НДС), что соответствует обычной цене продажи продукции и обычной цене приобретения товара. Передача продукции контрагенту произведена в месяце, следующем за месяцем получения товара. Фактическая себестоимость переданной продукции составила 485 000 руб., что соответствует сумме прямых затрат на ее изготовление, отраженной в налоговом учете. Организация применяет метод начисления в налоговом учете.

Требуется: отразить в учете организации операции по договору мены, если право собственности на обмениваемое имущество переходит к сторонам после исполнения обязательств обеими сторонами.

РАЗДЕЛ 9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как рассчитать и отразить в учете начисление заработной платы за сверхурочную работу и работу в нерабочий праздничный день работнику со сдельной оплатой труда?

Организация работает в режиме пятидневной 40-часовой рабочей недели. За часы, отработанные за пределами нормальной продолжительности рабочего времени, работник выполнил норму труда, установленную в единицах продукции, выпускаемой за час.

По инициативе работодателя в марте работником отработано: 6 марта – 2 часа, 8 марта – 10 часов, 15 марта – 3 часа. В остальные дни продолжительность работы не отклонялась от нормальной. Сдельная расценка, по которой оплачивается 1 нормочас работы, равна 310 руб. Норма рабочего времени в марте составляет 159 часов. В соответствии с коллективным договором сверхурочная работа и работа в праздничные дни оплачиваются по минимуму, установленному трудовым законодательством Российской Федерации. В налоговом учете организация применяет метод начисления.

Решение ситуации. Величина заработной платы, причитающейся работнику-сдельщику за март, определяется как результат произведения сдельной расценки, по которой оплачивается 1 нормочас работы (310 руб.), количества отработанных в марте часов по норме (159 ч) и процента выполнения работником нормы (в данном случае – 100 %). Кроме того, к результату следует прибавить суммы вышеуказанных компенсаций за сверхурочную работу и работу в нерабочий праздничный день.

Таким образом, сумма заработной платы работника, начисленная в марте за выполненную работу, равна 57 970 руб. $((310 \text{ руб.} \times 159 \text{ ч} + 310 \text{ руб.} \times 1,5 \times 4 \text{ ч} + 310 \text{ руб.} \times 2 \times 11 \text{ ч}) \times 100 \%)$.

Начисленная работнику сумма заработной платы (включая доплату за сверхурочную работу и за работу в праздничный нерабочий день) отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н). В зависимости от служебных обязанностей работника суммы расходов по оплате его труда относятся в дебет счетов:

- 20 «Основное производство», если трудовая деятельность работника связана с основной производственной деятельностью организации;
- 23 «Вспомогательные производства», если работа связана с деятельностью вспомогательного производства;
- 25 «Общепроизводственные расходы», если работник занят в обслуживании основных и вспомогательных производств организации (например, выполняет ремонт основных средств организации);
- 26 «Общехозяйственные расходы», если в соответствии с занимаемой должностью работник выполняет работы общехозяйственного назначения, не связанные непосредственно с производственным процессом (например, работы по ремонту имущества или по уборке в помещениях общехозяйственного назначения);
- 44 «Расходы на продажу», если должностные обязанности работника-сдельщика связаны с торговой деятельностью организации (например, с упаковкой реализуемых товаров в тару).

В вышеперечисленных ситуациях сумма заработной платы включается в состав расходов организации по обычным видам деятельности (пп. 5, 8, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Если служебные обязанности работника связаны с приобретением или созданием объектов основных средств или нематериальных активов, то сумма оплаты труда формирует первоначальную стоимость приобретаемого (создаваемого) объекта основных средств или нематериального актива (п. 7, абз. 10 п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина России № 26н; пп. 6, 7, абз. 7 п. 8, абз. 3 п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденного приказом Минфина России № 153н). В этом случае производится запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 70.

В некоторых случаях сумма оплаты труда работника может включаться в прочие расходы организации. При этом расходы в сумме оплаты труда относятся в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы» (пп. 11, 13, 16 ПБУ 10/99, Инструкция по применению Плана счетов).

Сумма страховых взносов, относящаяся к заработной плате, включается в ту же группу расходов и отражается по дебету того же счета, что и сумма выплаты работнику, в корреспонденции с соответствующими субсчетами счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (Инструкция по применению Плана счетов).

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 69 (табл. 32):

- 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Таблица 32

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Начислена сумма оплаты труда за март	20 (44 и др.)	70	57 970	Расчетно-платежная ведомость
Начислены страховые взносы на сумму оплаты труда ($57\,970 \times (22\% + 2,9\% + 5,1\% + 0,6\%)$)	20 (44 и др.)	69-1, 69-2, 69-3	17 739	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан НДФЛ с начисленной за март суммы заработной платы ($57\,970 \times 13\%$)	70	68	7 536	Регистр налогового учета (налоговая карточка)
Выплачена работнику заработная плата за март ($57\,970 - 7\,536$)	70	50	50 434	Расчетно-платежная ведомость

Пример 2. Как отражаются в учете организации начисление и выплата отпускных за период основного и дополнительного отпусков работнику, которому согласно трудовому договору установлен ненормированный рабочий день?

На основании заявления работника с 1 июня ему предоставлены ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 календарных дней и дополнительный оплачиваемый отпуск продолжительностью 7 календарных дней, предоставленный в связи с работой в условиях ненормированного рабочего дня.

Общая сумма выплат, начисленных работнику за расчетный период (12 календарных месяцев, предшествующих отпуску) исходя из установленных в организации тарифов оплаты труда, составила 960 000 руб. Иные выплаты, а также периоды, исключаемые из расчетного, у работника отсутствуют. Сумма отпускных перечислена на лицевой счет работника в

банке 21 мая. Совокупный тариф страховых взносов организации в исследуемом году составлял 30,2 %.

На дату начисления отпускных сумма выплат, произведенных организацией в пользу работника, исчисленная с начала текущего года нарастающим итогом, не превышает установленные предельные величины баз для начисления страховых взносов.

В связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска в соответствии с законодательством Российской Федерации организацией для целей бухгалтерского учета формируется соответствующее оценочное обязательство. Согласно учетной политике для целей налогообложения прибыли организация не формирует резерв предстоящих расходов на оплату отпусков.

Организация применяет метод начисления в налоговом учете и признает отчетными периодами по налогу на прибыль месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года. Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется на конец каждого истекшего месяца.

Решение ситуации. Обязательства организации, вытекающие из трудовых договоров в связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, признаются оценочными обязательствами, которые учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденным приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н. Это следует из пп. 4, 5 ПБУ 8/2010, а также писем Минфина России от 19 апреля 2012 г. № 07-02-06/110 и от 14 июня 2011 г. № 07-02-06/107.

Порядок определения величины оценочного обязательства, связанного с выплатами, производимыми в связи с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков, законодательно

не установлен и в нормативных актах по бухгалтерскому учету не закреплён. Следовательно, такой порядок разрабатывается организацией самостоятельно с учетом положений разд. III ПБУ 8/2010, а также разд. II и V Методических рекомендаций МР-1-КпТ «Оценочные обязательства по расчетам с работниками», принятых Комитетом БМЦ по толкованиям 9 сентября 2011 г., и закрепляется в учетной политике организации (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

Поскольку денежные выплаты, связанные с предоставлением работникам оплачиваемых отпусков, облагаются страховыми взносами во внебюджетные фонды, сумма признаваемого оценочного обязательства должна включать в себя также соответствующую сумму страховых взносов (Методические рекомендации МР-1-КпТ). Аналогичная позиция в отношении определения величины оценочного обязательства отражена в письме Минфина России от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01.

Ранее по мере получения работниками организации права на ежегодные оплачиваемые отпуска организация формировала оценочное обязательство, величина которого была отнесена на расходы по обычным видам деятельности на основании п. 8 ПБУ 8/2010; п. 5, абз. 3, 4 п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н. Бухгалтерские записи по признанию (изменению) оценочного обязательства были произведены организацией в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н. В данной консультации эти записи не рассматриваются и в таблице проводок не приводятся.

В мае у организации возникают затраты в виде отпускных работника и соответствующих страховых взносов. Поскольку

такие затраты уже были учтены в составе расходов при формировании (изменении) оценочного обязательства, организация, руководствуясь нормами абз. 1, 2 п. 21 ПБУ 8/2010, начисляет эти суммы за счет ранее сформированного оценочного обязательства.

Бухгалтерские записи по отражению исследуемых операций производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (табл. 33):

- 68-пр «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 68-НДФЛ «Расчеты по НДФЛ».

Обозначения аналитических счетов и субсчетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (см. табл. 33):

- 69-1-1 «Страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, зачисляемые в ФСС РФ»;
- 69-1-2 «Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»;
- 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Таблица 33

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Начисление и выплата работнику отпускных в мае				
Начислены работнику отпускные	96	70	95 563,30	Расчетная ведомость
Начислены страховые взносы на сумму отпускных (95 563,30 x 30,2 %)	96	69-1-1, 69-1-2, 69-2, 69-3	28 860,12	Бухгалтерская справка-расчет
Погашен ОНА в части страховых взносов, признанных в составе расходов для целей налога на прибыль (28 860,12 x 20 %)	68-пр	09	5 772,02	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан НДФЛ с отпускных (95 563,30 x 13 %)	70	68-НДФЛ	12 423	Регистр налогового учета (налоговая карточка)
Перечислена в бюджет удержанная сумма НДФЛ	68-НДФЛ	51	12 423	Выписка банка по расчетному счету
Выплачены работнику отпускные (95 563,30 – 12 423)	70	51	83 140,30	Выписка банка по расчетному счету

Бухгалтерская запись в июне				
Погашен ОНА в части отпускных, признанных в июне в составе расходов для целей налога на прибыль (79 181,02 x 20 %)	68-пр	09	15 836,2	Бухгалтерская справка-расчет
Бухгалтерская запись в июле				
Погашен ОНА в части отпускных, признанных в июле в составе расходов для целей налога на прибыль (16 382,28 x 20 %)	68-пр	09	3 276,46	Бухгалтерская справка-расчет

Пример 3. Организация (ООО) по итогам года выплачивает часть чистой прибыли участникам – юридическим лицам (налоговым резидентам Российской Федерации, плательщикам налога на прибыль). Как отразить эту операцию в налоговом и бухгалтерском учете организации, если в соответствии с уставом общества прибыль распределяется между участниками не пропорционально их вкладам, а поровну?

Согласно решению общего собрания участников общества общая сумма чистой прибыли ООО, распределенной между тремя участниками ООО, составляет 600 000 руб., т. е. сумма дохода, причитающаяся каждому участнику, – 200 000 руб. Причитающиеся денежные средства за вычетом удержанного налога на прибыль перечислены участникам одновременно на расчетные счета в месяце принятия решения о распределении чистой прибыли. Общество не получает доходов от участия (дивидендов) в других организациях. Доля первого участника составляет 40 %, второго – 35 %, а третьего – 25 %.

Решение ситуации. Полученный участниками общества (юридическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации) доход в виде части чистой прибыли российской организации для целей налогообложения прибыли признается их внереализационным доходом (п. 1 ст. 250 НК РФ).

При этом исходя из положений п. 1 ст. 43 НК РФ доход участника, полученный при распределении чистой прибыли ООО в пределах суммы, рассчитанной пропорционально его доле в уставном капитале ООО, признается дивидендом. Если бы чистая прибыль распределялась между участниками пропорционально их долям, то причитающийся им доход в виде дивидендов составил бы:

- у первого участника – 240 000 руб. (600 000 руб. x 40 %);
- у второго участника – 210 000 руб. (600 000 руб. x 35 %);
- у третьего участника – 150 000 руб. (600 000 руб. x 25 %).

Таким образом, у первых двух участников дивидендами признается весь полученный ими доход – по 200 000 руб., у третьего – только 150 000 руб.

Согласно п. 3 ст. 275 НК РФ российская организация, выплачивающая участникам доход в виде дивидендов, признается налоговым агентом по налогу на прибыль.

В рассматриваемой ситуации организации – получатели дивидендов не соответствуют условиям, перечисленным в подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, следовательно, в отношении дивидендов применяется налоговая ставка 13 % (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Организация рассчитывает подлежащую удержанию сумму налога с доходов участников в виде дивидендов по формуле (п. 5 ст. 275 НК РФ):

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где H – сумма налога, подлежащего удержанию; K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией; C_n – соответствующая налоговая ставка; D_1 – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей; D_2 – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах, при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

Таким образом, сумма налога, подлежащая удержанию у участников общества с полученных ими доходов, признаваемых дивидендом, составит:

– у первого участника – 26 000 руб. (200 000 руб. / 600 000 руб. $\times$ 13 % $\times$ (600 000 руб. – 0));

- у второго участника – 26 000 руб. (200 000 руб. / 600 000 руб. $\times$ 13 % $\times$ (600 000 руб. – 0));
- у третьего участника – 19 500 руб. (150 000 руб. / 600 000 руб. $\times$ 13 % $\times$ (600 000 руб. – 0)).

По доходам, выплачиваемым плательщикам налога на прибыль в виде дивидендов, налог, удержанный при выплате им дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом, осуществившим выплату, не позднее дня, следующего за днем выплаты (п. 4 ст. 287 НК РФ).

Напомним, что организация, исполняющая обязанности налогового агента и удерживающая налог на прибыль с доходов в виде дивидендов, выплачиваемых российским организациям, представляет налоговый расчет об исчисленных и удержанных суммах налога в составе подразд. 1.3 разд. 1 и листа 3 декларации по налогу на прибыль (абз. 2 п. 1.7 Порядка заполнения декларации по налогу на прибыль организаций, утвержденного приказом ФНС России от 26 ноября 2014 г. № ММВ-7-3/600@).

Суммы, которые превышают выплаты в пределах пропорционального распределения, дивидендами не признаются, включаются *получающей стороной* во внереализационные доходы и облагаются налогом на прибыль по ставке 20 % (п. 1 ст. 284 НК РФ, письмо Минфина России от 30 июля 2012 г. № 03-03-10/84 (направлено ФНС России для использования в работе нижестоящим налоговым органам письмом от 16 августа 2012 г. № ЕД-4-3/13610@)). При этом налог уплачивает не источник выплаты дохода, а сама получающая сторона. Суммы, причитающиеся к выплате участникам, не учитываются обществом при определении налоговой базы по налогу на прибыль, поскольку эти суммы относятся к указанным в п. 1 ст. 270 НК РФ.

Принятое общим собранием участников решение о распределении части чистой прибыли общества признается событием после отчетной даты (п. 3 Положения по бухгалтерскому

учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденного приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н).

Такое событие раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности, при этом в отчетном периоде, за который организацией распределяется прибыль, никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся (абз. 1, 2 п. 10 ПБУ 7/98).

На основании вышеприведенных норм, а также абз. 4 п. 10 ПБУ 7/98 распределение чистой прибыли между участниками общества отражается в бухгалтерском учете на дату принятия соответствующего решения общим собранием общества.

Сумма прибыли, распределяемой участникам ООО по решению общего собрания участников, не признается расходом организации, а отражается как уменьшение капитала ООО (нераспределенной прибыли).

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Обозначения субсчетов второго порядка, используемые в таблице проводок к балансовому счету 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» (табл. 34):

- 75-2-1 «Расчеты с первым участником»;
- 75-2-2 «Расчеты со вторым участником»;
- 75-2-3 «Расчеты с третьим участником».

Таблица 34

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена задолженность организации по выплате дохода первому участнику	84	75-2-1	200 000	Решение общего собрания участников
Отражена задолженность организации по выплате дохода второму участнику	84	75-2-2	200 000	Решение общего собрания участников
Отражена задолженность организации по выплате дохода третьему участнику	84	75-2-3	200 000	Решение общего собрания участников
Удержан налог на прибыль с дивидендов, причитающихся первому участнику	75-2-1	68	26 000	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан налог на прибыль с дивидендов, причитающихся второму участнику	75-2-2	68	26 000	Бухгалтерская справка-расчет
Удержан налог на прибыль с дивидендов, причитающихся третьему участнику	75-2-3	68	19 500	Бухгалтерская справка-расчет
Выплачен доход первому участнику (200 000 – 26 000)	75-2-1	51	174 000	Выписка банка по расчетному счету

Окончание табл. 34

Выплачен доход второму участнику (200 000 – 26 000)	75-2-2	51	174 000	Выписка банка по расчетному счету
Выплачен доход третьему участнику (200 000 – 19 500)	75-2-3	51	180 500	Выписка банка по расчетному счету
Удержанный с суммы дивидендов налог на прибыль перечислен в бюджет (26 000 + 26 000 + 19 500)	68	51	71 500	Выписка банка по расчетному счету

Пример 4. Как отразить добровольное возмещение работником, с которым заключен договор о полной материальной ответственности, причиненного организации ущерба?

В результате проведенной инвентаризации на складе выявлена недостача продукции (сверх норм естественной убыли), фактическая себестоимость которой в бухгалтерском учете, равная сумме прямых расходов на ее производство в налоговом учете, составила 4 000 руб. Стоимость продукции по данным бухгалтерского учета соответствует уровню рыночных цен.

Заведующий складом, с которым заключен письменный договор о полной материальной ответственности, представил письменное согласие возместить ущерб в полном объеме и внес всю сумму возмещения наличными денежными средствами в кассу организации. Для целей налогообложения прибыли применяется метод начисления.

Решение ситуации. Работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб, под которым понимается в том числе уменьшение реального имущества работодателя (ст. 238 ТК РФ).

В рассматриваемом случае с работником заключен договор о полной материальной ответственности. Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный работодателю прямой действительный ущерб в полном размере (ч. 1 ст. 242 ТК РФ).

Привлечение к полной материальной ответственности отражено в Путеводителе по кадровым вопросам.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества (ч. 1 ст. 246 ТК РФ). В рассматриваемой ситуации стоимость утраченного имущества по данным бухгалтерского учета соответствует уровню рыночных цен.

В данном случае работник, виновный в причинении ущерба работодателю, добровольно возмещает ущерб полностью путем внесения денежных средств в кассу организации, что допускается ч. 4 ст. 248 ТК РФ.

Фактическая себестоимость недостающей продукции сверх норм естественной убыли списывается на счет учета недостач и потерь от порчи ценностей с последующим отнесением на расчеты с виновным лицом (дебиторскую задолженность работника) (подп. «б» п. 29, п. 30 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России № 119н; подп. «б» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденного приказом Минфина России № 34н)¹ (табл. 35).

Таблица 35

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена недостача продукции	94	43	4 000	Сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ
Сумма недостачи списана за счет виновного лица	73	94	4 000	Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией; приказ руководителя; согласие работника на возмещение ущерба
Сумма недостачи внесена работником в кассу организации	50	73	4 000	Приходный кассовый ордер

¹ С 1 января 2021 г. будут действовать положения ФСБУ 5/2019 «Запасы», утвержденного приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н. Начать применять Стандарт можно и раньше. С этой же даты утрачивают силу Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н. Описанный в настоящем примере порядок учета актуален и в случае применения ФСБУ 5/2019.

При внесении денежных средств работником его обязательство по возмещению ущерба прекращается, задолженность погашается.

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России № 94н.

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. Учредителям предприятия начислены доходы в сумме 40 000 руб. за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации. Удержав НДФЛ, организация выплачивает сумму дохода наличными денежными средствами.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 2. В результате инвентаризации на складе производственных материалов выявлена недостача в сумме 4 000 руб. Недостача отнесена на виновное лицо.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 3. Директор В. С. Соловьев направлен в служебную командировку для участия в выставке новых технологий. Из кассы организации ему выдано 30 000 руб. для данной цели. По прибытии из командировки В. С. Соловьев отчитывается об истраченных 28 000 руб., а остальные денежные средства удерживаются из его заработной платы.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Выписка из инвентаризационной описи на 01.02.20XX

Номенклатурный номер	Наименование, сорт, размер	Ед. изм.	Цена, руб.	Количество	Сумма, руб. (определить)
001	Печенье	кг	66-00	130	
002	Конфеты «Морские»	кг	120-00	235	
003	Конфеты «Ассорти»	шт.	54-00	100	
004	Колбаса «Телячья»	кг	160-00	150	
005	Колбаса «Любительская»	кг	140-00	168	
006	Паштет мясной	бан.	33-00	450	
007	Шпроты	бан.	28-00	220	

По решению руководителя организации недостача товарно-материальных ценностей относится на виновное лицо.

Требуется: выполнить цикл учетных работ и отразить результаты инвентаризации; оформить инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей (ф. ИНВ-3) на основании учетных данных бухгалтерского учета и фактических данных проведенной инвентаризации; оформить сличительную ведомость (ф. ИНВ-19) по результатам инвентаризации товарно-материальных ценностей на складе АО «Альянс»; обобщить результаты проведенной инвентаризации в ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (ф. ИНВ-26).

Задача 5. ООО «Солярис» направило сотрудницу А. О. Киселеву в Турцию на 5 дней с целью заключения договора о поставке товаров. Сотруднице выдан аванс – 1 500 долларов США и 100 000 руб.

По возвращении А. О. Киселевой из командировки утвержден авансовый отчет в сумме 800 долларов США и 87 000 руб.

Неизрасходованные денежные средства сданы подотчетным лицом в кассу организации.

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил: на день получения валютных средств в банке и их выдачи под отчет – 66,582 руб.; на день утверждения авансового отчета – 65,548 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 6. В процессе производственного цикла рабочий по своей вине допустил брак восьми изделий. Брак признан исправимым. Исправление брака осуществлял мастер цеха. Расходы на исправление брака согласно первичным документам составили:

- стоимость материалов, израсходованных на исправление брака, – 1 300 руб.;
- оплата труда мастера цеха – 1 400 руб.

С рабочего, виновного в появлении брака, удержано 1 500 руб.

Требуется: определить сумму потерь по устранению брака, отразить на счетах организации факты хозяйственной жизни по исправлению брака, допущенного по вине исполнителя.

Задача 7. ООО «Колизей», учрежденное иностранной компанией, направило главного бухгалтера на семинар «Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)». Семинар проводился в учебно-методическом центре «Наука», имеющем лицензию на право осуществления профессионального обучения. Стоимость участия в работе семинара составила 23 600 руб. (в том числе НДС) и была перечислена авансом.

По окончании обучения бухгалтеру было выдано свидетельство и комплект документов: договор, копия лицензии, акт об оказании услуг, счет-фактура, кассовый чек.

Требуется: отразить в учете организации факты хозяйственной жизни по списанию расходов на обучение сотрудника.

Задача 8. Из кассы выданы в подотчет денежные средства на командировочные расходы сотруднику предприятия в размере 10 000 руб. Продолжительность командировки – 5 дней. Продолжительность проживания в гостинице – 5 дней. Стоимость проживания в гостинице – 3 540 руб. в сутки (в том числе НДС). Расходы на проезд в обе стороны – 5 900 руб. (в том числе НДС). Сотрудником по окончании командировки представлен авансовый отчет за командировку в связи с общехозяйственными целями.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 9. Работник отдела сбыта организации направлен в служебную командировку в пределах территории Российской Федерации сроком на 5 дней с целью проведения переговоров с потенциальным покупателем и заключения договора на продажу продукции. На командировочные расходы из кассы организации выданы денежные средства в сумме 9 000 руб. По возвращении из командировки работник представил авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих расходы за наем жилого помещения на 5 суток в сумме 3 000 руб. (в том числе НДС 500 руб.), железнодорожных билетов на проезд к месту командировки и обратно стоимостью 2 400 руб. (в том числе НДС 400 руб.), учтены также суточные за 5 дней по установленным нормам в размере 700 руб. за сутки. В счете гостиницы сумма НДС выделена отдельной строкой, выдан счет-фактура за услуги гостиницы, в железнодорожных билетах НДС также выделен отдельной строкой. Общая сумма расходов составила 8 900 руб. Договор с покупателем был заключен. Неиспользованный остаток выданной суммы возвращен подотчетным лицом в кассу организации.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 10. Директор ПАО «Кристалл» А. Н. Горин отправил бухгалтера М. Г. Шилову в командировку в г. Санкт-Петербург на семинар по бухгалтерскому учету. Срок командировки – 2 дня. Командировка оплачивалась за счет средств ПАО «Кристалл».

Стоимость проживания в гостинице – 4 000 руб. в сутки (в том числе НДС). Расходы на проезд в обе стороны – 3 800 руб. (в том числе НДС).

Директор подготовил служебное задание и приказ о направлении в командировку, на основании которого оформлено командировочное удостоверение. Затем по расходному кассовому ордеру были выданы деньги из кассы в сумме 13 200 руб. на железнодорожные билеты и оплату суточных.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 11. Сотрудник направлен в загранкомандировку на 6 дней. 7 марта для оплаты командировочных расходов организация выплатила ему из кассы 60 000 руб. Сотрудник купил иностранную валюту в обменном пункте. Оплата проезда осуществлена в безналичном порядке самой организацией.

14 марта утвержден авансовый отчет, к которому приложен счет гостиницы от 12 марта на 900 долларов США, который оплачен в тот же день командированным сотрудником. Курс Банка России на 12 марта составил 68,2431 руб. за 1 доллар США.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 12. ООО «Ромашка» выдала И. А. Зайцеву 2 000 руб. для приобретения канцелярских товаров. При сдаче авансового отчета И. А. Зайцев представил товарные и кассовые чеки, подтверждающие приобретение канцелярских товаров на сумму 1 950 руб. Остаток в сумме 50 руб. возвращен в кассу организации.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 13. ООО «Астра» 12 декабря выдало менеджеру Г. Н. Иванову в подотчет 60 000 руб. В этом же месяце работник представил авансовый отчет, согласно которому он приобрел канцтовары (конкретные наименования товаров указаны в товарном чеке) на сумму 1 000 руб. для нужд организации и погасил задолженность организации перед поставщиком товаров в размере 46 000 руб.

Оставшаяся сумма полученного аванса возвращена работником в кассу предприятия 26 декабря. Руководитель ООО «Астра» утвердил авансовый отчет 26 декабря.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 14. ООО «Альянс» выдало менеджеру А. В. Кочубееву 23 апреля денежные средства в подотчет в сумме 150 000 руб. на покупку компьютера и покупку компьютерного стола. Работник представил в бухгалтерскую службу организации авансовый отчет, к которому были приложены документы, подтверждающие хозяйственные расходы, а именно: товарный чек на покупку компьютера на сумму 100 000 руб.; товарный чек на покупку компьютерного стола на сумму 40 000 руб. Таким образом, принятые на основании авансового отчета хозяйственные расходы составили 140 000 руб.

Поскольку подотчетное лицо получило аванс в сумме 150 000 руб., а израсходовало только 140 000 руб., у работника осталась неиспользованная сумма в размере 10 000 руб. Данная сумма не была возвращена работником в кассу. Руководитель организации принял решение об удержании неизрасходованной суммы из заработной платы работника. Работник согласен с решением руководителя. Сумма начисленной заработной платы данному работнику с начала года составила: в январе – 50 000 руб.; в феврале – 50 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры.

Задача 15. Часовая тарифная ставка, установленная работнику ООО «Спецмонтаж», составляет 100 руб. Согласно таблице учета использованного рабочего времени сотрудником за отчетный месяц отработано 160 часов при норме рабочего времени 168 часов.

Требуется: определить величину заработной платы работника.

Задача 16. В связи с направлением на курсы повышения квалификации главного бухгалтера Т. И. Смотровой, ее обязанности возложили на бухгалтера Н. П. Кокореву, должностной оклад которой – 15 000 руб. За замещение временно отсутствующего работника ей установлена доплата в размере 60 % от должностного оклада.

Требуется: определить величину заработной платы Н. П. Кокоревой.

Задача 17. Продавец с месячным окладом 23 000 руб. в соответствии с таблицей учета использованного рабочего времени из 20 рабочих дней отработал 17 дней. В соответствии с положением о премировании предусмотрена премия 25 % от заработной платы.

Требуется: определить величину заработной платы работника.

Задача 18. Оклад товароведа составляет 18 000 руб. В связи с производственной необходимостью он отработал 2 выходных дня. В соответствии с производственным календарем количество рабочих дней в данном месяце составило 20 дней. Отгул не предоставлялся. Оплата за выходные дни осуществляется в двойном размере.

Требуется: определить величину заработной платы работника.

Задача 19. Начислена заработная плата работникам ООО «Швея» в сумме 340 000 руб., в том числе работникам основного производства – 200 000 руб.; управленческому персоналу – 60 000 руб.; работникам отдела сбыта готовой продукции – 22 000 руб., работникам, занятым в строительстве склада, – 58 000 руб.

Требуется: отразить в бухгалтерском учете начисление заработной платы работникам.

Задача 20. В результате проведенной инвентаризации на складе выявлена недостача продукции сверх норм естественной убыли. Фактическая себестоимость продукции в бухгалтерском учете равна сумме прямых расходов на ее производство в налоговом учете и составляет 4 300 руб. Стоимость продукции по данным бухгалтерского учета соответствует уровню рыночных цен.

Заведующий складом, с которым заключен письменный договор о полной материальной ответственности, представил письменное согласие в полном объеме возместить ущерб и внес всю сумму возмещения наличными денежными средствами в кассу организации. Для целей налогообложения прибыли применяется метод начисления.

Требуется: отразить добровольное возмещение работником, с которым заключен договор о полной материальной ответственности, причиненного организации ущерба.

Задача 21. Работнику в январе предоставлен ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 14 календарных дней.

Сумма выплат в пользу работника, учитываемых при расчете среднего заработка (заработной платы, начисленной работнику по должностному окладу), за расчетный период составляет 726 000 руб. У работника отсутствуют периоды, исключаемые из расчетного, а также суммы, начисленные за эти периоды. В январе сумма отпускных перечислена на банковский счет работника.

Сумма начисленных отпускных не превышает величину оценочного обязательства, ранее признанного в связи с возникновением у работников права на оплачиваемые отпуска.

В соответствии с учетной политикой для целей налогообложения прибыли резерв предстоящих расходов на оплату отпусков не формируется, доходы и расходы определяются методом начисления.

Требуется: отразить в учете расчеты с работником в связи с его уходом в очередной оплачиваемый отпуск.

Задача 22. Коллективным договором предусмотрена социальная выплата в виде подарка к профессиональному празднику в размере 3 600 руб. каждому работнику организации. Иных подарков от организации работники в текущем году не получали. Общий размер выплаты составил 360 000 руб. Выплата перечисляется на счета работников в банке. В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета доходов и расходов организация применяет метод начисления.

Требуется: отразить в учете выплаты работникам в качестве подарков к профессиональному празднику в соответствии с коллективным договором.

Задача 23. В текущем месяце работником выполнена норма выработки и изготовлено 120 единиц продукции. Сдельная расценка за единицу продукции составляет 500 руб.

Кроме того, работнику в соответствии с действующим в организации положением об оплате труда, а также трудовым и коллективным договорами выплачивается дополнительное вознаграждение за 1 нерабочий праздничный день, в который работник не привлекался к работе, в размере 2 000 руб.

Выплата заработной платы производится путем перечисления денежных средств на счет работника в банке.

В соответствии с учетной политикой для целей налогового учета доходов и расходов организация применяет метод начисления.

Требуется: отразить в учете начисление и выплату работнику заработной платы при сдельной системе оплаты труда.

Задача 24. Сотрудник ООО «Роза ветров», работающий посменно по установленному графику, отработал в текущем месяце 5 ночных смен (продолжительность 1 смены – 7 часов). Часовая тарифная ставка работника составляет 380 руб. Выплата заработной платы производится путем перечисления денежных средств на счет работника в банке.

Для целей налогообложения прибыли учет доходов и расходов ведется методом начисления.

Требуется: отразить в учете начисление и выплату работнику заработной платы за работу в ночное время, если в соответствии с коллективным и трудовым договорами и положением об оплате труда, принятым в организации, доплата за работу в ночное время производится в размере 50 % часовой тарифной ставки.

Задача 25. Работодатель в установленном порядке уведомил работника об увольнении через 2 месяца в связи с сокращением штата работников организации. До истечения 2-месячного срока с работником подписано соглашение о досрочном расторжении трудового договора, согласно которому работодатель выплачивает дополнительную компенсацию в размере среднего заработка работника, исчисленного пропорционально времени,

оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении. Сумма компенсации составляет 90 000 руб. и перечисляется на счет работника в банке.

Для целей налогообложения прибыли применяется метод начисления. Иные выплаты, причитающиеся работнику при увольнении в соответствии с ТК РФ, в данной компенсации не рассматриваются.

Требуется: отразить учет дополнительной компенсации, выплачиваемой работнику при досрочном увольнении в связи с сокращением штата работников организации.

РАЗДЕЛ 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Примеры решения хозяйственных ситуаций

Пример 1. Как отразить в учете организации реализацию готовой продукции на условиях рассрочки оплаты, если согласно условиям договора поставки за предоставленную покупателю рассрочку проценты не взимаются?

Согласно договору цена реализуемой продукции составляет 590 000 руб. (в том числе НДС). Рассрочка предоставлена покупателю на 2 месяца, оплата производится 3 платежами в следующем порядке: при передаче продукции покупатель оплачивает 190 000 руб., в течение следующих 2 месяцев оплата производится двумя равными платежами по 200 000 руб. ежемесячно.

Фактическая себестоимость реализованной продукции составила 300 000 руб., что соответствует сумме прямых расходов на ее изготовление в налоговом учете. Для целей налогового учета доходов и расходов организация применяет метод начисления.

Решение ситуации. Выручка от продажи продукции признается доходом от обычных видов деятельности на дату перехода права собственности на продукцию к покупателю (пп. 5, 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н). Выручка принимается к учету в полной сумме дебиторской задолженности (п. 6.2 ПБУ 9/99).

Одновременно с признанием дохода в составе расходов по обычным видам деятельности признается фактическая себестоимость проданной готовой продукции (пп. 5, 9, 16, 19 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н).

Поскольку до момента окончательного расчета с покупателем готовая продукция признается находящейся в залоге у организации-продавца, договорная стоимость неоплаченной части готовой продукции отражается в учете организации на забалансовом счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Бухгалтерские записи по отражению исследуемых операций производятся в порядке, установленном Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (табл. 36).

Таблица 36

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
При реализации готовой продукции				
Признана выручка от реализации продукции	62	90-1	590 000	Договор поставки, накладная на отпуск продукции
Исчислен НДС с выручки от реализации продукции (590 000 / 120 x 20)	90-3	68	98 333	Счет-фактура
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43	300 000	Бухгалтерская справка
Получена частичная оплата от покупателя	51	62	190 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражена договорная стоимость неоплаченной готовой продукции (590 000 – 190 000)	008		400 000	Договор поставки, бухгалтерская справка-расчет

На дату второго платежа				
Получена частичная оплата от покупателя	51	62	200 000	Выписка банка по расчетному счету
Частично списана сумма обеспечения по проданной в рассрочку готовой продукции		008	200 000	Бухгалтерская справка
На дату завершения расчетов с покупателем				
Получена окончательная оплата от покупателя	51	62	200 000	Выписка банка по расчетному счету
Списана сумма обеспечения по проданной в рассрочку готовой продукции		008	200 000	Бухгалтерская справка

Пример 2. Как отразить в учете грузоотправителя сумму возмещения ущерба, причиненного ему утратой груза, если договором предусмотрена 100 %-я предоплата перевозки? Организация применяет в налоговом учете метод начисления и кассовый метод.

Организация передала перевозчику готовую продукцию, балансовая стоимость которой равна 500 000 руб. Стоимость перевозки составляет 59 000 руб. (в том числе НДС). Право собственности на продукцию переходит к грузополучателю (покупателю) при получении ее у перевозчика. По вине перевозчика груз утрачен. В адрес перевозчика организацией выставлена претензия с требованием вернуть сумму предоплаты и выплатить договорную цену груза, которая составляет 700 000 руб. (указанная цена не включает провозную плату). Перевозчик признал выставленную организацией претензию и в следующем месяце перечислил ей денежные средства.

Решение ситуации. Перечисленная перевозчику предоплата не признается расходом организации и отражается в составе дебиторской задолженности. При этом сумма предварительной оплаты учитывается организацией обособленно (пп. 3, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России № 33н; Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина России № 94н).

Порядок отражения в бухгалтерском учете налогового вычета по НДС, предъявленного перевозчиком с суммы предварительной оплаты (о чем будет сказано ниже), действующими нормативными актами не установлен. Следовательно, организация вправе данный порядок разработать самостоятельно, отразив его в учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

Так, принятие данного НДС к вычету может отражаться записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (либо счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), аналитический счет «НДС с перечисленных авансов и предоплаты».

Соответственно восстановление НДС при возврате предоплаты будет отражаться обратной записью.

В связи с тем, что в рассматриваемой ситуации право собственности на готовую продукцию переходит к грузополучателю (покупателю) при получении продукции у перевозчика, выручка от продажи продукции не признается грузоотправителем до момента ее получения покупателем. Фактическая себестоимость переданной перевозчику продукции списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» (Инструкция по применению Плана счетов). Следовательно, стоимость утраченной при перевозке готовой продукции списывается со счета 45 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (Инструкция по применению Плана счетов).

На сумму признанной перевозчиком претензии организация-грузоотправитель производит записи по дебету счета 76, субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям», в корреспонденции с кредитом счета 94 (на сумму балансовой стоимости утраченной продукции) и с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» (на разницу между возмещаемой перевозчиком стоимостью груза и его балансовой стоимостью) (пп. 2, 7, 10.2, 16 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России № 32н; Инструкция по применению Плана счетов).

Поступление денежных средств от перевозчика в счет возмещения причиненного организации ущерба отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 76, субсчет 76-2 (Инструкция по применению Плана счетов). Возврат предопла-

ты стоимости перевозки отражается по дебету счета 51 в корреспонденции с кредитом счета 60.

Обозначения субсчетов и аналитических счетов, используемые в таблице проводок (табл. 37):

- 1) к балансовому счету 68 «Расчеты по налогам и сборам»:
 - 68-1 «Расчеты по НДС»;
 - 68-2 «Расчеты по налогу на прибыль»;
- 2) к балансовому счету 76: 76-НДС-ва «НДС с перечисленных авансов и предоплаты»;
- 3) к балансовому счету 60:
 - 60-ва «Расчеты по выданным авансам и предоплате»;
 - 60-НДС-ва «НДС с перечисленных авансов и предоплаты».

Таблица 37

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Перечислена предоплата	60-ва	51	59 000	Выписка банка по расчетному счету
Принят к вычету НДС с перечисленной предоплаты	68-1	60-НДС-ва (76-НДС-ва)	9 8333	Договор перевозки, счет-фактура, выписка банка по расчетному счету
Отражена стоимость продукции, переданной перевозчику	45	43	500 000	Товарная накладная
Списана балансовая стоимость утраченной продукции	94	45	500 000	Акт об определении размера ущерба, претензия
После признания перевозчиком претензии				
Отражена задолженность перевозчика в размере балансовой стоимости утраченной им продукции	76-2	94	500 000	Договор перевозки, претензия
Отражена задолженность перевозчика в размере разницы между суммой возмещаемого ущерба и балансовой стоимостью утраченной продукции (700 000 – 500 000)	76-2	91-1	200 000	Претензия, бухгалтерская справка

<i>Кассовый метод</i> Отражено ОНО (200 000 x 20 %)	68-2	77	40 000	Бухгалтерская справка-расчет
На дату поступления денежных средств от перевозчика				
Получены денежные средства в счет возмещения ущерба	51	76-2	700 000	Выписка банка по расчетному счету
Возвращена предоплата	51	60-ва	59 000	Выписка банка по расчетному счету
Восстановлен НДС, принятый к вычету с предоплаты	60-НДС-ва (76-НДС-ва)	68-1	9 833	Счет-фактура
<i>Кассовый метод</i> Погашено ОНО	77	68-2	40 000	Бухгалтерская справка

Пример 3. Как отразить в учете организации (АО) выплату дивидендов по итогам года акционеру (физическому лицу, являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации) – владельцу привилегированных акций?

Дивиденды выплачиваются за счет средств ранее сформированного для этих целей (из чистой прибыли) специального фонда общества.

Согласно решению общего собрания акционеров о выплате дивидендов по итогам отчетного года, принятому в марте текущего года, общая сумма объявленных дивидендов составляет 6 000 000 руб. При этом выплата дивидендов по привилегированным акциям производится в размере, определенном уставом общества в твердой денежной сумме. Сумма дивидендов, выплачиваемая акционеру – физическому лицу, составляет 70 000 руб. Физическое лицо не является работником организации. Права по акциям учитываются в реестре ценных бумаг организации на лицевых счетах владельцев этих ценных бумаг. Дивиденды выплачены акционеру путем перечисления денежных средств на его карточный счет в месяце принятия решения о выплате дивидендов. АО не получает доходов от участия в других организациях.

Решение ситуации. Физическое лицо, являющееся налоговым резидентом Российской Федерации, признается налогоплательщиком НДФЛ (п. 1 ст. 207 НК РФ).

Для целей налогообложения дивидендом признается любой доход, полученный акционером от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру акциям пропорционально долям акционеров в уставном капитале этой организации (п. 1 ст. 43 НК РФ).

Поскольку, как указано выше, дивиденды по привилегированным акциям выплачиваются в размере, определенном уставом общества, и данные акции одного типа предоставляют их

акционерам одинаковый объем прав и имеют одинаковую номинальную стоимость, по мнению Минфина России, распределение чистой прибыли общества в данном случае осуществляется пропорционально долям акционеров – владельцев акций указанного типа. Следовательно, дивиденды, выплачиваемые по привилегированным акциям в размере, установленном уставом общества, признаются в целях налогообложения доходами в виде дивидендов (письмо Минфина России от 30 июля 2012 г. № 03-03-10/84 направлено письмом ФНС России от 16 августа 2012 г. № ЕД-4-3/13610@).

Полученные акционером (физическим лицом) дивиденды от российской организации признаются доходами, облагаемыми НДФЛ (подп. 1 п. 1 ст. 208, п. 1 ст. 209 НК РФ).

Исчисление суммы НДФЛ и его уплата в отношении доходов, полученных в виде дивидендов по акциям российской организацией, осуществляются в соответствии со ст. 214 НК РФ с учетом положений ст. 226.1 НК РФ (п. 4 ст. 214 НК РФ).

Российская организация, осуществляющая выплату дивидендов по акциям, права на которые на дату, определенную в решении о выплате дивидендов, учитываются на лицевом счете владельца в реестре ценных бумаг, признается налоговым агентом по НДФЛ, в обязанности которого входят исчисление суммы НДФЛ, удержание ее из выплачиваемой суммы дивидендов и перечисление в бюджет (подп. 3 п. 2 ст. 226.1 НК РФ).

Сумма НДФЛ в отношении дивидендов по акциям определяется отдельно по каждому налогоплательщику (физическому лицу) применительно к каждой выплате данных доходов по налоговой ставке, предусмотренной п. 1 ст. 224 НК РФ, т. е. по ставке 13 %, что следует из п. 3 ст. 214, п. 4 ст. 275 НК РФ.

Сумма НДФЛ, подлежащего удержанию из дивидендов физического лица, являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, исчисляется по формуле, установленной п. 5 ст. 275 НК РФ:

$$H = K \times C_n \times (D_1 - D_2),$$

где H – сумма налога, подлежащего удержанию; K – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией; C_n – соответствующая налоговая ставка; D_1 – общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей; D_2 – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущих отчетных (налоговых) периодах при условии, что указанные суммы дивидендов ранее не учитывались при определении налоговой базы, определяемой в отношении доходов, полученных российской организацией в виде дивидендов.

В данном случае сумма НДФЛ, подлежащая удержанию у акционера общества, составит 9 100 руб. (70 000 руб. / 6 000 000 руб. $\times$ 13 % $\times$ (6 000 000 руб. – 0)).

Исчисление и уплата НДФЛ в отношении доходов по ценным бумагам производятся налоговым агентом при осуществлении выплат такого дохода в пользу физического лица. При этом удержание исчисленной суммы НДФЛ производится налоговым агентом за счет денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при их фактической выплате, т. е. на дату перечисления дивидендов. Это следует из п. 7, абз. 2 п. 10 ст. 226.1, подп. 1 п. 1 ст. 223 НК РФ.

Организация обязана перечислить сумму удержанного НДФЛ в бюджет в срок не позднее одного месяца с даты перечисления дивидендов акционеру (подп. 3 п. 9 ст. 226.1 НК РФ, письмо Минфина России от 5 сентября 2014 г. № 03-04-06/44588).

Объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год признается событием после отчетной даты (абз. 2 п. 3 Положения по бухгалтерскому

учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденного приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н).

Такое событие раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах организации. При этом в отчетном периоде, за который распределяется прибыль, никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся (абз. 1, 2 п. 10 ПБУ 7/98).

Таким образом, исходя из вышеизложенного и с учетом абз. 4 п. 10 ПБУ 7/98 начисление дивидендов отражается в учете в том отчетном периоде, в котором принимается решение общим собранием акционеров о выплате дивидендов, на дату принятия такого решения. Объявленная сумма дивидендов не признается расходом, а отражается как уменьшение капитала организации, в данном случае – уменьшение средств специального фонда для выплаты дивидендов по привилегированным акциям, созданного ранее.

Действующими нормативными актами не установлен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета средств специального фонда для выплаты дивидендов по привилегированным акциям. Соответственно такой порядок организации необходимо установить самостоятельно с учетом общих требований, установленных Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, и закрепить его в своей учетной политике (пп. 4, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России № 106н).

Для указанных целей может использоваться отдельный субсчет счета 82 «Резервный капитал» или отдельный субсчет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Бухгалтерские записи по исследуемым операциям производятся в соответствии с Инструкцией по применению Плана

счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также указанными документами.

Обозначения субсчетов, используемые в таблице проводок к балансовому счету 84 (82) (табл. 38): 84-2 (82-2) «Средства, направленные в специальный фонд для выплаты дивидендов по привилегированным акциям».

Таблица 38

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражена задолженность организации по выплате дивидендов акционеру – физическому лицу, являющемуся налоговым резидентом Российской Федерации	84-2 (82-2)	75-2	70 000	Устав АО, решение общего собрания акционеров
Удержан НДФЛ с дивидендов, причитающихся акционеру	75-2	68	9 100	Регистр налогового учета (налоговая карточка)
Выплачены дивиденды акционеру (70 000 – 9100)	75-2	51	60 900	Выписка банка по расчетному счету
Сумма НДФЛ, удержанная с дивидендов, перечислена в бюджет	68	51	9 100	Выписка банка по расчетному счету

Задачи для самостоятельного решения

Задача 1. ПАО «Гамма» выдает заем ООО «Сигма» 100 000 руб. и на срок 2 года. Возврат займа – по окончании срока договора. Ежемесячные суммы выплат составляют 1 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете обеих организаций.

Задача 2. Предприятием в качестве безвозмездной помощи получены материалы от спонсора на сумму 3 000 руб. Часть из них на сумму 1 000 руб. была использована при строительстве гаража хозяйственным способом, другая часть на сумму 1 500 руб. использована для изготовления упаковки продукции.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете обеих организаций.

Задача 3. ООО «Руслан» получило аванс 25 500 руб. от покупателя АО «Привет». Обязательства, связанные с авансом, покупателем не выполнены. Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности переведена в доходы организации. При этом понесены расходы в сумме 2 000 руб., связанные с оплатой услуг нотариуса.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете обеих организаций.

Задача 4. В результате пожара в АО «Луч» сгорело здание склада и хранившиеся там материалы.

Первоначальная стоимость здания склада по данным бухгалтерского учета составляла 880 000 руб. Сумма начисленной амортизации – 560 000 руб. Здание склада восстановлению не подлежало и было демонтировано собственными силами. Расходы на демонтаж составили 80 000 руб. В процессе демонтажа оприходованы материалы на сумму 7 000 руб. Стоимость утраченных материалов, хранившихся на складе, составила 450 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете АО «Луч».

Задача 5. На складе ПАО «ДВ-Ресурс» произошел пожар. В ходе проведения инвентаризации комиссией установлено,

что в результате пожара пришли в негодность пиломатериалы на сумму 10 000 руб.

Требуется: отразить в учете убытки, связанные с пожаром при следующих условиях:

- а) в возникновении пожара виноват сторож склада;
- б) в соответствии с заключением Госпожнадзора виновные в пожаре лица отсутствуют;
- в) утраченные ценности были застрахованы, поэтому ущерб компенсирован за счет страхового возмещения.

Задача 6. ООО «Колесо» реализует на сторону автомобиль по договорной цене 150 000 руб. (в том числе НДС), первоначальная стоимость которого составила 200 000 руб., сумма начисленной амортизации к моменту реализации составила 130 000 руб. Перед реализацией был произведен ремонт объекта, на который израсходовано запасных частей на 8 000 руб. и начислена заработная плата рабочему, осуществляющему ремонт, – 2 000 руб.

Требуется: определить финансовый результат от реализации автомобиля и отразить данный факт хозяйственной жизни в учете организации.

Задача 7. По акту списан объект основных средств балансовой стоимостью 42 000 руб., полностью исчерпавший срок полезного использования. В результате разборки основного средства оприходовано вспомогательных материалов на сумму 2 100 руб. и начислена заработная плата работникам в размере 2 000 руб.

Требуется: определить финансовый результат от ликвидации объекта основных средств и отразить данный факт хозяйственной жизни в учете организации.

Задача 8. В январе АО «Колыбель» заключило договор с ежемесячным журналом «Просвещение» на размещение в каждом номере журнала рекламы своей продукции.

Журнал «Просвещение» в течение года должен будет опубликовать 12 рекламных объявлений АО «Колыбель» размером 1/16 журнальной полосы. Стоимость 1 объявления составляет 5 000 руб. (в том числе НДС 500 руб.).

Согласно счету, выставленному журналом, общая стоимость рекламы составила 60 000 руб. (в том числе НДС 6 000 руб.). АО «Колыбель» полностью оплатило счет в январе.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 9. ПАО «Телефония» оказывает услуги в сфере телефонной связи. ПАО «Телефония» продало телефонную карту стоимостью 7 800 руб. (в том числе НДС), дающую право на годовое абонентное обслуживание.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 10. ООО «Позитив» безвозмездно получено оборудование на сумму 41 000 руб. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений составляет 1 000 руб. Оборудование используется в основном производстве.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 11. При проведении плановой инвентаризации обнаружен неучтенный объект основных средств. Рыночная стоимость объекта составляет 70 000 руб.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 12. В ходе инвентаризации организация «Восход» выявила недостачу основного средства стоимостью 15 000 руб. Недостача списана на виновное лицо.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 13. Организацией выявлена недостача материалов на складе сверх норм естественной убыли на сумму 45 000 руб. Виновное лицо добровольно возмещает сумму недостачи материалов исходя из их рыночной стоимости.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 14. Торговое предприятия ООО «Урожай» провело инвентаризацию остатков товаров по состоянию на 1 апреля. В ходе инвентаризации было установлено следующее: излишки пшеничной муки первого сорта – 45 кг по покупной цене 11 руб.; недостача пшеничной муки высшего сорта – 45 кг по покупной цене 15 руб. Вся мука оплачена поставщику, поэтому НДС по ней ранее был отнесен на возмещение бюджету. Согласно решению суда виновных лиц, допустивших пересортицу, нет. Недостача 45 кг муки высшего сорта была зачтена излишками 45 кг муки первого сорта.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 15. Организация предварительно оплатила (в размере 100 %) будущую поставку товара на сумму 1 170 000 руб. (в том числе НДС). В этом же периоде она получила от покупателей аванс в счет предстоящей поставки готовой продукции в сумме 594 000 руб. (в том числе НДС).

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 16. Производственное предприятие в административном здании сдает в аренду помещение. Ежемесячная сумма арендной платы согласно договору составляет 23 600 руб. (в том числе НДС). Затраты, связанные со сдачей помещения в аренду, составляют 10 000 руб. в месяц. Сдача имущества в аренду не является основным видом деятельности организации.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 17. В январе организация приобрела копировальный аппарат стоимостью 570 долларов США (в том числе НДС). На дату принятия копировального аппарата к бухгалтерскому учету официальный курс доллара США составлял 63,15 руб. за доллар. В феврале копировальный аппарат был оплачен и введен в эксплуатацию. На момент оплаты курс доллара США составил 63,45 руб. за доллар.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

Задача 18. Предприятие в отчетном году получило выручку от продажи товаров на сумму 1 260 000 руб. (в том числе НДС). Себестоимость проданных товаров составила 760 000 руб., расходы на продажу – 190 000 руб.

В том же году организация получила доход от сдачи имущества в аренду на сумму 3 000 руб. (в том числе НДС). Расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду, составили 3 600 руб. Сдача имущества в аренду не является основным видом деятельности организации.

Требуется: составить бухгалтерские проводки по данному факту хозяйственной жизни, указать первичные документы и основные учетные регистры в учете.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При разработке данного учебно-практического пособия авторами преследовались цели повышения эффективности преподавания учебных дисциплин «Бухгалтерский учет», «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету (сквозная задача)», «Отраслевые особенности бухгалтерского учета», «Бухгалтерская финансовая отчетность» для подготовки специалистов в области экономической безопасности и дисциплины «Бухгалтерский учет и отчетность» для подготовки специалистов в сфере правового обеспечения национальной безопасности, а также формирования методических материалов для организации самостоятельной работы обучающихся.

В пособии представлены задачи, моделирующие факты хозяйственной жизни экономических субъектов, решение которых направлено на закрепление теоретических знаний, изучение норм действующего законодательства и выработку у обучающихся практических навыков в сфере бухгалтерского учета, что является неотъемлемой частью профессионального образования будущих сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России.

Овладение сотрудниками ОВД знаниями в сфере бухгалтерского учета в дальнейшем будет способствовать активному поиску следов противоправной деятельности в отраженной экономической информации, своевременному назначению документальной ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы, квалифицированной оценке полученных документальных источников и сбору доказательственной базы.

Учебно-практическое пособие может использоваться как для самостоятельной подготовки курсантов и слушателей по бухгалтерскому учету, так и в качестве научно-методического обеспечения проведения преподавателями аудиторных занятий.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Гражданский кодекс Российской Федерации : ГК : Ч. 1 : [принят Государственной Думой 21 октября 1994 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

Гражданский кодекс Российской Федерации : ГК : Ч. 2 : [принят Государственной Думой 22 декабря 1995 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 5. – Ст. 410.

Налоговый кодекс Российской Федерации : НК : Ч. 1 : [принят Государственной Думой 22 декабря 1995 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

Налоговый кодекс Российской Федерации : НК : Ч. 1 : [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

Трудовой кодекс Российской Федерации : ТК : [принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г. : одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 1. – Ч. I. – Ст. 3.

Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» // Российская газета. – 1997. – 30 июля.

Федеральный закон от 8 декабря 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 7. – Ст. 785.

Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» // Российская газета. – 1999. – 4 марта.

Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» // Российская газета. – 2003. – 27 мая.

Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» // Российская газета. – 2003. – 18 дек.

Федеральный закон от 22 декабря 2005 г. № 179-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // Российская газета. – 2005. – 27 дек.

Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 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» // Российская газета. – 2009. – 28 июля.

Федеральный закон от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» // Российская газета. – 2011. – 30 июня.

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Российская газета. – 2011. – 7 дек.

Постановление Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2002. – № 1. – Ч. II. – Ст. 52.

Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» // Финансовая газета. – 1995. – 18 июня.

Приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1998. – № 23.

Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 26.

Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 1999. – № 26.

Приказ Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) // Финансовая Россия. – 1999. – 19–25 авг.

Приказ Минфина России от 31 октября 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» // Финансовая газета. – 2000. – 16 дек.

Приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) // Российская газета. – 2001. – 16 мая.

Приказ Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) // Российская газета. – 2001. – 25 июля.

Приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» // Российская газета. – 2002. – 27 февр.

Приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н «Об утверждении Положения «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) // Российская газета. – 2002. – 17 дек.

Приказ Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) // Российская газета. – 2003. – 9 янв.

Приказ Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды» // Российская газета. – 2003. – 15 февр.

Приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» // Российская газета. – 2003. – 10 дек.

Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 9.

Приказ Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // Российская газета. – 2008. – 2 февр.

Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

Приказ Минфина России от 16 октября 2008 г. № 107н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

Приказ Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 49.

Приказ Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) // Российская газета. – 2010. – 6 авг.

Приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» // Российская газета. – 2012. – 17 окт.

Приказ Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11н «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) // Российская газета. – 2011. – 22 апр.

Приказ Минфина России от 6 октября 2011 г. № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) // Российская газета. – 2012. – 27 янв.

Приказ Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...»)» // СПС «КонсультантПлюс».

Положение Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств» // Вестник Банка России. – 2012. – № 34.

Положение Банка России от 29 июня 2012 г. № 384-П «О платежной системе Банка России» // Вестник Банка России. – 2012. – № 36.

Положение Банка России от 11 августа 2014 г. № 428-П «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» // Вестник Банка России. – 2014. – № 89–90.

Указание Банка России от 20 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» // Официально опубликовано не было.

Указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» // Вестник Банка России. – 2014. – № 46.

Бородин, В. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / В. А. Бородин. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 528 с.

Бухгалтерский учет : курс лекций / сост. Н. Н. Калинина. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2015. – 412 с.

Бухгалтерский учет : учебник / О. П. Алешкевич [и др.]. – Минск : Республиканский институт профессионального образования (РИПО), 2016. – 380 с.

Бухгалтерский учет в коммерческих организациях : учебное пособие / М. В. Мельник, С. Е. Егорова, Н. Г. Кулакова [и др.]. – М. : Форум ; ИНФРА-М, 2020. – 480 с.

Бухгалтерский учет и отчетность. Практикум : учебное пособие / Н. Н. Хахонова, И. Н. Емельянова, И. В. Алексеева [и др.]. ; под ред. Н. Н. Хахоновой. – М. : РИОР, 2020. – 450 с.

Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учебное пособие / Т. А. Тарабарина [и др.]. – СПб. : Санкт-Петербургский горный университет, 2017. – 369 с.

Григорьева, М. В. Бухгалтерский учет : учебное пособие / М. В. Григорьева. – Томск : Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, 2016. – 262 с.

Домбровская, Е. Н. Бухгалтерский учет и отчетность : учебно-методическое пособие / Е. Н. Домбровская. – Саратов : Вузовское образование, 2018. – Ч. 1. – 148 с.

Дятлова, А. Ф. Бухгалтерский учет : учебное пособие / А. Ф. Дятлова. – М. : Научный консультант, 2017. – 192 с.

Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский учет внеоборотных активов : учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : Московский университет МВД России имени В. Я. Кикотя, 2015. – 139 с.

Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский учет оборотных активов : учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2016. – 185 с.

Каверина, Э. Ю. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / Э. Ю. Каверина. – М. : Московский университет МВД России, 2013. – 97 с.

Керимов, В. Э. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / В. Э. Керимов. – 6-е изд. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2018. – 688 с.

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.

Колтакова, И. А. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И. А. Колтакова. – М. : Московский университет МВД России, 2013. – 202 с.

Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 584 с.

Хвостик, Т. В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету : учебное пособие / Т. В. Хвостик. – М. : Форум ; ИНФРА-М, 2020 – 168 с.

Шинкарева, О. В. Бухгалтерский учет : учебное пособие для СПО / О. В. Шинкарева, Е. Н. Золотова. – Саратов : Профобразование, 2018. – 105 с.

Учебно-практическое пособие

Чернецова Юлия Александровна,
кандидат экономических наук

Родченкова Оксана Алексеевна,
кандидат экономических наук, доцент

Бухгалтерский учет



Редактор *Васильевых Е. М.*
Корректор *Лосева О. С.*
Компьютерная верстка *Лосева О. С.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать 03.09.2020	Формат 60×84 1/16	Тираж	78 экз.
Заказ № 275	Цена договорная	Объем	7,27 уч.-изд. л. 13,2 усл. печ. л.
